

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

**SISÄISEN TARKASTUKSEN JA ORGANISAATION YLIMMÄN
JOHDON VUOROVAIKUTUSSUHDE SUOMALAISISSA
ORGANISAATIOISSA**

Tilintarkastuksen ja arvioinnin
maisteriohjelma,
Julkinen talousjohtaminen
Pro gradu –tutkielma
Maaliskuu 2017
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Kalle Puttonen

TIIVISTELMÄ

Tampereen Yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
Tekijä:	KALLE PUTTONEN
Tutkielman nimi:	Sisäisen tarkastuksen ja organisaation ylimmän johdon vuorovaikutussuhde suomalaisissa organisaatioissa
Pro gradu –tutkielma:	87 sivua +3 liitesivua
Aika:	Maaliskuu 2017
Avainsanat:	Sisäinen tarkastus, yksityinen ja julkinen sektori, ostopalvelut, vuorovaikutus, päämies-agenttiteoria ja vuorovaikutussuhde,

Organisaatioiden rakenteiden muuttuessa nykyisin yhä monimuotoisemmiksi nousee vuorovaikutuksen toimivuus organisaatioiden sisällä entistä tärkeämmäksi. Vuorovaikutuksesta onkin tullut organisaatioiden menestystekijä viimeisimpien vuosien aikana. Sisäisen tarkastuksen yksiköiden tärkeys ja arvostus organisaatioissa on lisäksi noussut viimeisien vuosien varrella entistä suuremmaksi. Sisäisen tarkastuksen yksiköiden yleistymisen on johtunut väärinkäytösten lisääntymisestä organisaatioiden toiminnan yhteydessä. Tämän johdosta tutkimuksessa kiinnitettiin huomiota sisäisen tarkastuksen ja organisaation ylimmän johdon vuorovaikutussuhteeseen tarkastusprosessin eri vaiheissa.

Tutkimuksen aihe on erittäin ajankohtainen suomalaisiin tutkimuksiin liittyvän tutkimusaukon johdosta. Sisäisen tarkastuksen yksiköiden arvostus on noussut ylimmän johdon keskuudessa ja ylin johto pitää sisäisen tarkastuksen yksiköitä apuvälineenä omien tehtävien suorittamisessa. Tutkimuksessa tutkittiin sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon vuorovaikutussuhdetta kolmessa erilaisessa toimintaympäristössä. Yksityisen sektorin toimijana tutkimuksessa toimi suomalainen pörssiyhtiö ja julkisen sektorin toimijana suuri suomalainen kaupunki. Ostopalvelusuhteessa olevana toimijana tutkimuksessa toimi yksi Suomen suurimmista yliopistoista. Yliopisto ostaa sisäisen tarkastuksen palvelut ulkoiselta palveluntuottajalta, joten palveluntuottaja toimii yliopiston vastaparina tutkimuksessa.

Tutkimuksessa suoritettiin haastatteluita organisaatioiden sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajille ja sisäisestä tarkastuksesta vastaavalle ylimmän johdon edustajalle. Haastatteluista kolme suoritettiin sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajille ja kaksi ylimmän johdon edustajille.

Tutkimuksen tuloksena saatiin selville, että sisäisen tarkastuksen ja organisaation ylimmän johdon vuorovaikutussuhde on kunnossa yksityisellä ja julkisella sektorilla. Ostopalvelusuhteessa osapuolien vuorovaikutussuhteessa oli parannettavaa esimerkiksi vuorovaikutuksen aktiivisuuden suhteen. Tutkimuksen tuloksien seurauksena voidaan sanoa, että vuorovaikutussuhteen toimivuuden suurimpina tekijöinä toimii luottamus, aika ja ylimmän johdon tuki sisäisen tarkastuksen yksikölle.

ALKUSANAT:

Tämän pro gradu –tutkielman tekeminen oli kivinen mutta erittäin opettavainen kokemus. Inspiraation aiheeseen sain viime kesänä suoritetusta harjoittelusta Poliisihallituksen sisäisen tarkastuksen yksikössä. Tutkimuksen valmistumisen johdosta valmistuminen Tampereen yliopistosta alkaa näyttämään entistä todennäköisemmältä.

Haluan kiittää erityisesti kaikkia haastateltavia haastatteluiden antamisesta, minkä johdosta tutkielman valmistuminen oli mahdollista. Erittäin suuret kiitokset ohjaajalleni Lasse Oulasvirralle, joka jaksoi neuvoa ja vastata kaikkiin mieltä painaviin kysymyksiin tutkielman aikana.

Suuret kiitokset myös kaikille ystäville, jotka ovat jaksaneet kuunnella loputonta puhetta tutkielman etenemisestä. Erityiset kiitokset myös Goom ry:lle erittäin rentouttavasta ja motivoivasta lomasta Kroatian lämmössä tutkielman aikana. Loma mahdollisti energian löytymisen tutkimuksen valmistumiseen.

Kovalla työllä kaikki on mahdollista.

Tampereella, maaliskuussa 2017

Kalle Puttonen

SISÄISEN TARKASTUKSEN JA ORGANISAATION YLIMMÄN JOHDON VUOROVAIKUTUSSUHDE SUOMALAISISSA ORGANISAATIOISSA

1 JOHDANTO	5
1.1 Taustaa.....	5
1.2 Aikaisemmat tutkimukset.....	6
1.3 Tutkimuksen tavoitteet & rajaukset	8
1.4 Tutkimusmenetelmät & tutkimuksen rakenne.....	10
2. SISÄISEN TARKASTUKSEN TEHTÄVÄT JA VUOROVAIKUTUS YLIMPÄÄN JOHTOON.....	13
2.1 Keskeiset käsitteet ja teorit	13
2.1.1 Sisäinen tarkastus	13
2.1.2 Sisäinen valvonta osana sisäistä tarkastusta	16
2.1.3 Vuorovaikutus.....	18
2.2 Corporate Governance - hyvä johtamis- hallintotapa	20
2.3 Päämies-agenttiteoria	22
3 PÄÄMIES-AGENTTITEORIA SISÄISEN TARKASTUKSEN PELIKENTILLÄ.....	25
3.1 Agenttiteoria ja sisäisen tarkastuksen roolit.....	25
3.1.1 Sisäisen tarkastuksen perinteinen rooli agenttiteoriassa	25
3.1.2 Sisäisen tarkastuksen kaksoisrooli agenttiteoriassa.....	26
3.2 Sisäisen tarkastuksen roolit eri toimintaympäristöissä.....	28
3.2.1 Sisäisen tarkastuksen eroavaisuudet yksityisellä ja julkisella sektorilla.....	28
3.2.2 Sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon suhde belgialaisissa yrityksissä yksityisellä sektorilla	30
3.2.3 Sisäisen tarkastuksen rooli julkisella sektorilla	31
3.2.4 Sisäisen tarkastuksen rooli ostopalveluissa.....	33
3.3 Sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja, tehtävät ja vuorovaikutus	35
3.3.1 Sisäinen tarkastuksen johtajan tehtävät ja organisaation ylin johto	35
3.3.2 Sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja ja vuorovaikutus	36
3.3.3 IIA:n ammattistandardit sisäisen tarkastuksen johdon tukena.....	38
4 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO	40
4.1 Empiirisen aineiston hankkiminen	40
4.2 Tutkimukseen osallistuneet toimijat.....	42
4.2.1 Pörssiyhtiö	43
4.2.2 Kaupunki.....	44
4.2.3 Yliopisto	44
4.3 Aineiston läpikäynti.....	45
5 YLIMMÄN JOHDON JA SISÄISEN TARKASTUKSEN VUOROVAIKUTUSSUHTEN ANALYSOIMINEN	58
5.1 Ylimmän johdon luomat puitteet tarkastusprosessiin ja vuorovaikutukseen.....	58
5.2 Raportointi vuorovaikutuksen takaaajana.....	64
5.3 Vuorovaikutus tasoilla pelaamista.....	67
5.4 Vuorovaikutussuhteen vaarantavat tekijät.....	71
6 TUTKIMUKSEN TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET	77
6.1 Johtopäätökset ja tulokset	78
6.2 Lopuksi.....	83
LÄHTEET	84
LIITTEET.....	88
Haastattelurungot:	88

Kuviot:

Kuvio 1 Tutkimuksen rakenne.....	12
Kuvio 2. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus (Sisäiset tarkastajat ry 2016).....	14
Kuvio 3. Sisäisen valvonnan tavoitteet (mukaillen Ahokas, 2012, 25).	17
Kuvio 4. The institute of Internal Auditors kehikko (mukaillen Holopainen ym. 2006, 24).	22
Kuvio 5. Tarkastus oikeellisuuden varmentajana (mukaillen Meklin, 2009, 38).	25
Kuvio 6. Sisäisen tarkastuksen kaksoisrooli agenttiteoriassa	27
Kuvio 8 Sisäisen tarkastuksen organisaatorakenne (Tampereen kaupunki).....	32
Kuvio 9. Sisäisen tarkastuksen ominaispiirteet (mukaillen PWC:n tutkimuksesta 2016, 8).	37
Kuvio 10. Sisällönanalyysin pää- ja alaluokat	58
Kuvio 11. Ylimmän johdon luomat puitteet tarkastusprosessiin ja vuorovaikutukseen.....	59
Kuvio 12. Raportointi vuorovaikutuksen takaajana.....	64
Kuvio 13. Vuorovaikutus tasoilla pelaamista	67
Kuvio 14. Vuorovaikutuksen vaarantavat tekijät.....	71
Kuvio 15. Sisällönanalyysin ja tutkimuskysymyksien linkittyminen.....	77

Taulukkoluetelo:

Taulukko 1. Tutkimukseen osallistuneet toimijat.....	41
--	----

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa

Sisäisen tarkastuksen yksiköiden tärkeys on tullut esille, niin julkisella kuin yksityisellä sektorilla. Teknologian kehittyessä, organisaatioiden rakenteiden monimutkaistuesssa ja suhteiden muodostuessa yhä kansainvälisemmiksi sisäisen tarkastuksen rooli nousee entistä tärkeämmäksi. Organisaatioissa on entistä enemmän muuttuvia palasia, mikä nostaa niin johtamisen kuin sisäisen tarkastuksen yksiköiden merkitystä väärinkäytösten ehkäisemisessä. Tästä esimerkkinä on henkilöstön, ulkopuolisten ja johtajien tekemät väärinkäytökset (PWC, 2016.) Tämän johdosta organisaatiot ovat joutuneet uudenlaiseen tilanteeseen. Väärinkäytöksiä on tapahtunut niin yksityisellä kuin julkisella sektoreilla. Yksityisen sektorin esimerkkeinä voidaan mainita juuri tapahtuneet väärinkäytökset, jotka huomioitiin maailman laajuisesti. Nokian renkaat manipuloivat renkaiden testituloksia ja Volkswagen puolestaan väärästi päästömittausten tuloksia. Julkisella sektorilla esimerkiksi Porin kunnassa on tapahtunut väärinkäytös. Porin tapauksessa palveluliikelaitoksen johtajia epäillään osallistumisesta taloudellisiin väärinkäytöksiin.

Edellä mainitut viimeaikaiset tapahtumat osoittavat, että sisäisen tarkastuksen ja organisaatioiden ylimmän johdon roolit ovat tulleet entistä tärkeämmiksi. Sidosryhmät vaativat organisaatioilta ja johtajilta entistä enemmän nykyisessä globaalissa maailmassa. Sidosryhmät vaativat nykyisin enemmän läpinäkyvyyttä organisaatioiden toiminnalta, mikä nostaa sisäisen tarkastuksen tehtävät entistä arvokkaammiksi tämän päämäärän saavuttamiseksi. Tästä on todistuksena PWC:n tekemä tutkimus, joka käsittelee sisäisen tarkastuksen tilaa. Tutkimuksessa toimitusjohtajat myöntävät, että sidosryhmät vaativat nykyisin organisaatiolta entistä suurempaa vastiketta sijoituksilleen (PWC, 2016, 3). Sisäinen tarkastus ei ole enää pelkästään dokumenttien läpikäyntiä kuten ennen vaan lisäarvon tuottaminen, organisaatioiden kehittäminen ja teknologian kehityksen huomioiminen tarkastuksissa on nousut sen tärkeimmiksi tehtäväksi. Samalla sisäisen tarkastuksen johdon ja organisaatioiden ylimmän johdon yhteistyöstä on tullut entistä tärkeämpi tekijä väärinkäytösten ehkäisemisessä.

Edellä todetun perusteella nykyisessä globaalissa maailmassa organisaatioiden pitää pystyä reagoimaan muutoksiin tarpeeksi nopeasti, mikä edellyttää organisaatioiden toiminnalta joustavuutta mutta ennen kaikkea toimivaa vuorovaikutusta. Tämän johdosta myös vuorovaikutuksen toimivuus organisaatioiden sisällä on isommassa roolissa kuin koskaan aikaisemmin. Tässä tutkimuksessa keskitytäänkin organisaation ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen yksikön vuorovaikutussuhteen tutkimiseen. Tutkimuksella halutaan selvittää suomalaisiin tutkimuksiin liittyvää tutkimusaukkoa aiheen osalta ja selvittää, kuinka suhde toimii osapuolten välillä eri toimintaympäristöissä.

1.2 Aikaisemmat tutkimukset

Suoraan aiheeseen liittyviä tutkimuksia Suomessa ei ole tehty tai ei ole ainakaan tämän tutkimuksen tekijän tiedossa. Aihetta sivuutetaan monissa opinnäytetyöntasoisissa tutkimuksissa mutta suoraan aiheeseen liittyviä tutkimuksia tai opinnäytetöitä ei ole. Tämä vahvistaa omaa ajatustani siitä, että suomalaisten tutkimusten osalta aiheeseen liittyen on tutkimusaukko. Maailmanlaajuisesti aihetta on tutkittu myös jonkin verran aihetta sivuten mutta myös suoraan aiheeseen liittyen yksityisen sektorin osalta. Sarensin ja Beelden tekemä tutkimus Belgiassa keskittyi osittain myös ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen yksikön väliseen suhteeseen yksityisellä sektorilla (Sarens & Beedle, 2007, 1).

Tutkimuksessa tarkasteltiin sisäisen tarkastuksen johtajan ja ylimmän johdon suhdetta viidessä yksityisen sektorin organisaatiossa. Sarensin ja Beedlen tutkimuksentuloksia verrataan tämän tutkimuksen tuloksiin. Huomioitavaa kuitenkin on, että merkittävän eron tähän tutkimukseen tekee tutkimuksen toimintaympäristön sijoittuminen ainoastaan yksityiselle sektorille. Tämän seurauksena tämän tutkimuksen tutkimusasetelma eroaa merkittävästi heidän tutkimuksestaan. Tästä syystä liian suuria yleistyksiä tutkimuksen tuloksien vertailun osalta ei voida tehdä tutkimuksien kesken. Tutkimuksen tuloksia tullaan kuitenkin peilaamaan heidän suorittaman tutkimuksen tuloksiin yksityisen sektorin osalta. Sarensin ja Beedlen tutkimukseen tutustutaan tarkemmin 3.2.2 luvussa ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen suhde yksityisellä sektorilla.

Historiallisen aspektin aiheeseen tuo Annikki Jokisen tutkimus. Jokinen on tutkinut aihetta jo vuonna 1985 pro gradu –tutkielmassaan: Sisäinen tarkastus johdon apuna sen suorittaessaan valvontavelvollisuuttaan. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miten sisäinen tarkastus voi toimia

johdon apuna suorittaessaan valvontavelvollisuuttaan. Tutkimuksessa on tutkittu aihetta nimenomaan sisäisen tarkastuksen kannalta eli, mitä sisäinen tarkastus tarjoaa yrityksen johdolle.

Jokinen totesi johtopäätöksissä tuolloin, että organisatorinen asema sisäiselle tarkastuksella on olla ylimmän johdon alainen ja että sisäisellä tarkastuksella pitäisi olla oikeus tarkistaa kaikki organisaation tahot, myös ylin johto. Lisäksi johtopäätöksissä todettiin, että johdon tuki sisäiselle tarkastukselle on ehdoton tavoite ja että sisäistä tarkastusta pitäisi hyödyntää yhtiöiden konsultoinnissa koska sisäisellä tarkastuksella on paras tietämys organisaation asioista. (Jokinen, 1985, 49.)

Satu Kailan pro gradu-tutkielmassa katsottiin sisäisen tarkastuksen suhdetta johtoon, hallitukseen ja tarkastusvaliokuntaan. Kailan pro gradu-tutkielman päätavoitteena on osoittaa, missä laajuudessa suomalaiset yksityisen sektorin sisäisen tarkastuksen toiminnot ovat riippumattomia suhteessa johtoon, hallitukseen ja hallituksen tarkastusvaliokuntaan. Tutkimuksessa tarkastellaan, missä suhteessa sisäinen tarkastus on riippumaton johdosta. Tämän jälkeen tutkimuksessa tarkastellaan, miten sisäisen tarkastuksen suhde hallitukseen tai tarkastusvaliokuntaan vaikuttaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen. (Kaila, 2012.) Kailan tutkimuksen aihe sivuaa osittain tutkimukseni aihetta yksityisen sektorin yritysten osalta.

Kailan tutkimuksen johtopäätöksissä todetaan, että tarkastusvaliokunnan olemassaolo heijastuu positiivisesti sisäisen tarkastuksen yksikön riippumattomuuteen. Tämä ei tarkoita kuitenkaan sitä, että yhteistyön toimivuus olisi mutkatonta. Kailan tutkimustulokset antavat viitteitä siitä, että vuorovaikutus osapuolten välillä on osittain heikkoa. Kailan tutkimuksen tutkimustuloksissa todetaankin, että sisäisellä tarkastuksella on heikko vuorovaikutus niin tarkastusvaliokuntaan kuin hallitukseenkin. Lisäksi johtopäätöksissä mainitaan, että standardien mukaista toiminnallista raportointia ylimmälle johdolle tai tarkastusvaliokunnalle ei noudateta systemaattisesti. (Kaila, 2012, 77.) Kaila mainitseekin tutkimuksen lopussa, että vuorovaikutussuhteen tutkiminen antaisi merkittävää lisätietoa aiheesta.

PWC:n tutkimuksessa tutkittiin tämän hetkistä sisäisen tarkastuksen tilaa ja erityistä huomiota kiinnitettiin hyvän johtajan ominaispiirteisiin. Tämän seurauksena sidosryhmät voivat pohtia odotuksiaan sisäiseen tarkastukseen ja sisäisen tarkastuksen johtajat voivat pohtia ja analysoida omia johtamistyylejään. Sisäisen tarkastuksen tilan tutkiminen käsitti yhteensä 1600 henkilöä. Henkilöt koostuivat tarkastusjohtajista, sidosryhmien edustajista ja organisaatioiden ylimmän

johdon edustajista. Tutkimuksessa selvisi, että sisäisen tarkastuksen arvostus on noussut sidosryhmien silmissä. Tutkimuksessa tutkittiin lisäksi, mitä ominaisuuksia hyvällä tarkastusjohtajalla pitäisi olla sidosryhmien näkökulmasta. Haastatteluiden kautta saatiin selville, että viisi ominaisuutta nousi ylitse muiden. Nämä olivat: paikka, lahjakkuus, visio, viestintä ja liiketoimintakohdistus. (PWC, 2016, 3,8.) PWC:n tutkimuksen tuloksia hyödynnetään tässä tutkimuksessa erityisesti johtajan ominaisuuksia käsittelevässä luvussa 3.3.2.

- 1) Gerrit Sarens & Ignace De Beedle – The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions
- 2) Annikki Jokinen – Sisäinen tarkastus johdon apuna sen suorittaessa valvontavelvollisuuttaan 1995
- 3) Satu Kaila – Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus suhteessa johtoon, hallitukseen ja hallituksen tarkastusvaliokuntaan – Evidenssiä Suomalaisista yksityisen sektorin yrityksistä
- 4) PWC – 2016 State of the internal audit profession

Aikaisempien tutkimuksien perusteella tämän tutkimuksen tekemisen tarvetta tukee lisäksi Eero Heikkilän tekemä lisensiaatintutkielma. Tutkimus käsitteli sisäisen tarkastuksen roolia poliisin sisäisessä valvonnassa. Tutkimuksen keskustelussa todetaan, että jatkotutkimuksen aiheena olisi hyvä kiinnittää huomiota sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon suhteeseen (Heikkilä, 2011, 147). Suomalaisessa sisäisen tarkastuksen tutkimuksen piirissä on selvä tutkimusaukko tämän aiheen osalta.

1.3 Tutkimuksen tavoitteet & rajaukset

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon vuorovaikutussuhdetta. Tavoitteena on keskittyä erityisesti osapuolien vuorovaikutussuhteeseen rakentumiseen ja toimivuuteen sisäisen tarkastuksen tarkastusprosessin eri vaiheissa. Aihetta tarkastellaan sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Tutkimuksessa tarkastellaan ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen vuorovaikutussuhteen laatua kolmessa erilaisessa toimintaympäristössä:

1. Yksityisen sektorin näkökulmasta
2. Julkisen sektorin näkökulmasta
3. Ostopalveluna suoritettun sisäisen tarkastuksen näkökulmasta

Huomiota toimintaympäristöiden tarkasteluissa kiinnitetään erityisesti sisäisen tarkastuksen vuorovaikutussuhteen rakentumiseen organisaation ylimmän johdon kanssa. Tutkimuksessa julkisen sektorin toimijaksi on valittu Suomen suurimpiin kaupunkeihin lukeutuva kaupunki. Yksityisen sektorin toimijana toimii suuri suomalainen pörssi-yhtiö. Ostopalvelusuhdetta tutkimuksessa edustaa yksi Suomen suurimmista yliopistoista, joka on ulkoistanut sisäisen tarkastuksen toiminnot ulkopuoliselle toimijalle.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on arvioida ja selvittää seuraavia tutkimuskysymyksiä. Tutkimuksen päätutkimuskysymyksenä on, kuinka suhde rakentuu ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen välillä ja toimiiko vuorovaikutus ongelmitta? Tutkimuksen alakysymyksinä on, kuinka käytännöt sektoreiden välillä poikkeavat ja kuinka ostopalveluna suoritettu sisäinen tarkastus muuttaa toimijoiden välistä suhdetta? Kuinka säännöllinen raportointi vaikuttaa vuorovaikutussuhteen aktiivisuuteen toimijoiden välillä? Alakysymyksien tarkoituksena on tukea päätutkimuskysymystä. Kuinka esimerkiksi toimintaympäristön muutos vaikuttaa osapuolten väliseen vuorovaikutussuhteeseen vai pysykö suhde samanlaisena osapuolten välillä toimintaympäristöstä riippumatta? Tarkoituksena on erityisesti tarkastella toimijoiden suhteen laatua vuorovaikutuksen kautta.

1. Kuinka ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajan suhde rakentuu ja toimiiko osapuolten vuorovaikutussuhde ongelmitta eri toimintaympäristöissä?
2. Poikkeavatko eri toimintaympäristöjen käytännöt toisistaan ja vaikuttaako toimintaympäristön muutos sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon suhteeseen?
3. Kuinka ostopalveluna suoritettu sisäinen tarkastus muuttaa toimijoiden välistä suhdetta?
4. Kuinka säännöllinen raportointi vaikuttaa vuorovaikutussuhteen aktiivisuuteen toimijoiden välillä?

Tutkimuksen empiirisessä osiossa tarkastellaan organisaation ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen yksikön välistä vuorovaikutusta. Pro gradu –tutkielmaan liittyvistä rajoitteista johtuen haastattelut suoritetaan ainoastaan sisäisen tarkastuksen yksiköiden tarkastusjohtajille. Täten sisäisen tarkastuksen yksikön vuorovaikutussuhteen tarkasteluissa pitää huomioida, että haastattelut suoritettiin ainoastaan tarkastusjohtajille. Teoriaosuudessa sisäistä tarkastusta käsitellään kuitenkin myös sisäisen tarkastuksen yksikön näkökulmasta. Tämän johdosta lukijan on helpompi muodostaa kokonaiskäsite sisäisen tarkastuksen toiminnoista.

Tutkimuksen oletuksena on, että vuorovaikutusta pystyttäisiin parantamaan osapuolten välillä aktiivisemmalla viestinnällä. Oletuksena on kuitenkin myös, että vuorovaikutus on mennyt selvästi eteenpäin vuosien varrella osapuolten välillä. Toisena oletuksena on, että sisäisen tarkastuksen yksiköiden tärkeys ja arvostus on noussut vuosien varrella ylimmän johdon keskuudessa. Tutkimuksen tuloksia verrataan aikaisemmin mainittuun Sarensin ja Beedlen suorittaman tutkimuksen tuloksiin ja oletuksena on, että yhtäläisyyksiä esiintyy toimijoiden välisessä vuorovaikutussuhteessa yksityisellä sektorilla. Julkisen sektorin tarkastelu käsittää tässä tutkimuksessa vain kuntia koskevan sisäisen tarkastuksen.

Tutkimuksen suorittaminen isommalla otannalla eri toimintaympäristöissä olisi varmasti antanut kokonaisvaltaisemman käsityksen aiheesta. Tässä tutkimuksessa kuitenkin keskitytään vain yhteen case-tapaukseen kussakin toimintaympäristössä. Tutkimus olisi muodostunut muuten liian laajaksi pro gradu –tutkielman asetelmiin nähden ja tästä syystä tarkastelu suoritetaan pintaraapaisuna aiheeseen. Lisäksi monissa tutkimuksissa esiintynyt tarkastusvaliokunnan tai hallituksen mukaan ottaminen tutkimukseen olisi varmasti antanut myös rikkaamman käsityksen aiheesta, mutta pro gradu –tutkimuksen rajoitteista johtuen tarkastelu on jouduttu rajaamaan tutkimuksen ulkopuolelle. Toisena mielenkiintoisena tarkastelun kohteena olisi ollut riskienhallinnan mukaan ottaminen laajempaan kokonaisuuteen tutkimukseen mutta edellä mainitusta rajoitteesta johtuen, tämäkin on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

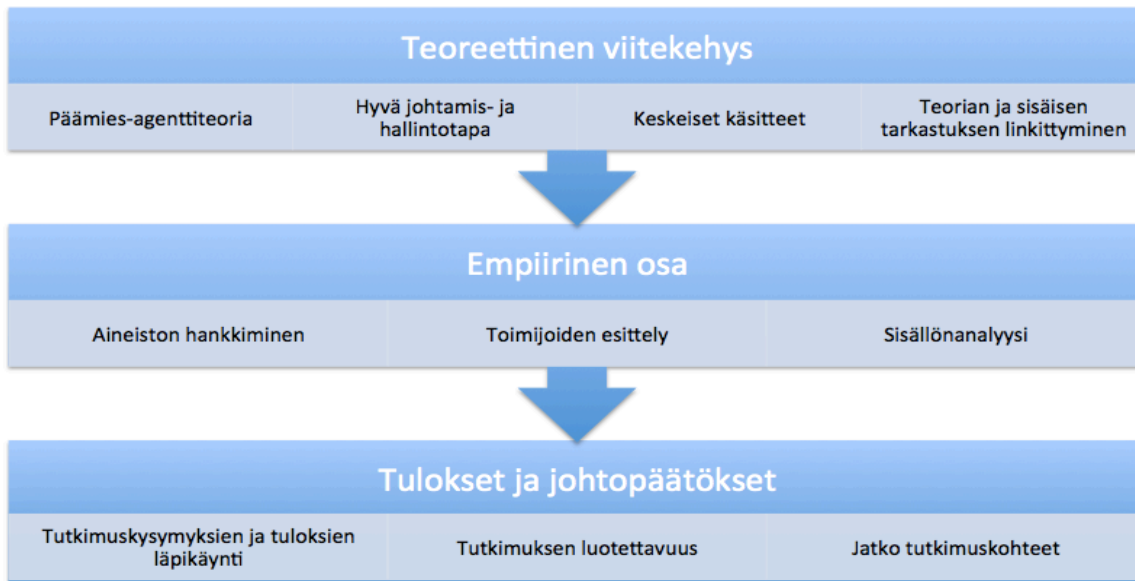
1.4 Tutkimusmenetelmät & tutkimuksen rakenne

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisella tutkimusotteella. Kvalitatiiviseen tutkimukseen kuuluu kuvata kohdetta kokonaisvaltaisesti, mikä on myös tämän tutkimuksen tavoitteena. Tähän tavoitteeseen pyritään tarkastelemalla vuorovaikutussuhdetta kolmessa erilaisessa toimintaympäristössä, mikä mahdollistaa mahdollisimman laajan katsauksen tutkimustehtävään. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on lisäksi tavoitteena löytää ja paljastaa tosiasioita. (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara, 1997, 161.) Tavoitteena on tapaustutkimuksien kautta avata toimintaympäristöjen käytäntöjä ja vuorovaikutussuhteita. Tapaustutkimuksessa huomio ei kohdistu pelkästään nykyisyyteen, vaan tilanteen käsittäminen tarvitsee informaatiota myös menneisyydestä (Syrjälä, Ahonen, Syrjäläinen & Saari, 1994, 12). Haastattelutilanteissa huomiota tullaan kiinnittämään myös kohteiden vuorovaikutussuhteen historiaan.

Tutkimustehtävänä on täyttää suomalaisiin tutkimuksiin liittyvää tutkimusaukkoa ja löytää vuorovaikutussuhteen rakentumisen perustekijät osapuolten välillä eri toimintaympäristöissä. Tutkimuksen tarkoituksena deskriptiivisen eli kuvailevan lähestymistavan kautta saada selville johtajien välisen vuorovaikutuksen rakentumista. Lisäksi tässä tutkimuksessa odotukset perustuvat induktiiviseen päättelyyn. Tutkimuksen alussa on tietyt lähtöoletukset ja ymmärrys asiasta mutta haastatteluiden tuottama informaatio varmasti muokkaa odotuksia ja täten esiymmärrys asiasta muuttuu tutkimuksen edetessä (Syrjälä ym. 1994, 16). Haastatteluiden analysointi suoritetaan sisällönanalyysin avulla, johon palataan empiirisen osion yhteydessä tarkemmin.

Tutkimuksen rakenne (Kuvio 1) on seuraavanlainen. Tutkimuksen ensimmäinen puolisko rakentuu teoreettiseen kirjallisuuskatsaukseen. Teoreettinen viitekehys muodostuu päämies-agenttiteoriasta, hyvästä johtamis- ja hallintotavasta ja tutkimukseen liittyvistä tärkeimmistä käsitteistä. Teoreettinen viitekehys kirjallisuuden suhteen muodostuu päämies-agenttiteorian vaikutuksista sisäiseen tarkastukseen ja johtojen väliseen vuorovaikutukseen. Agenttiteoriassa avataan sisäisen tarkastuksen asemaa, tehtäviä ja kaksoisroolia agenttiteorian pelikentällä. Toisena teoreettisena lähtökohtana on hyvä johtamis- ja hallintotapa (Corporate Governance), millä on myös vaikutusta sisäisen tarkastuksen ja johdon väliseen suhteeseen. Kirjallisuuskatsauksen avulla tarkastellaan kuinka nämä kaksi teoriaa vaikuttavat sisäisen tarkastuksen asemaan, tehtäviin ja johdon suuntaan tapahtuvaan vuorovaikutukseen.

Tutkimuksen toinen puolisko rakentuu empiirisen aineiston tarkastelemiseen. Empiirinen osio rakentuu tutkimukseen osallistuneiden toimijoiden lyhyestä esittelystä. Tämän jälkeen esitellään empiiriseen aineiston hankkimiseen ja analysointiin liittyvät menetelmät, jonka jälkeen vuorossa on empiirisen aineiston esittely. Toiseksi viimeinen kappale muodostuu haastatteluiden analysoinnista ja viimeisessä kappaleessa huomiota kiinnitetään tutkimuksen tuloksiin ja johtopäätöksiin.



Kuvio 1 Tutkimuksen rakenne

2. SISÄISEN TARKASTUKSEN TEHTÄVÄT JA VUOROVAIKUTUS YLIMPÄÄN JOHTOON

2.1 Keskeiset käsitteet ja teoriat

Seuraavaksi tutkimuksessa tutustutaan tutkimuksen keskeisiin käsitteisiin ja teoreettisiin lähtökohtiin. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostuu seuraavista käsitteistä: sisäinen tarkastus, sisäinen valvonta, vuorovaikutus, hyvä johtamis- hallintotapa (corporate governance) ja päämies-agenttiteoriasta.

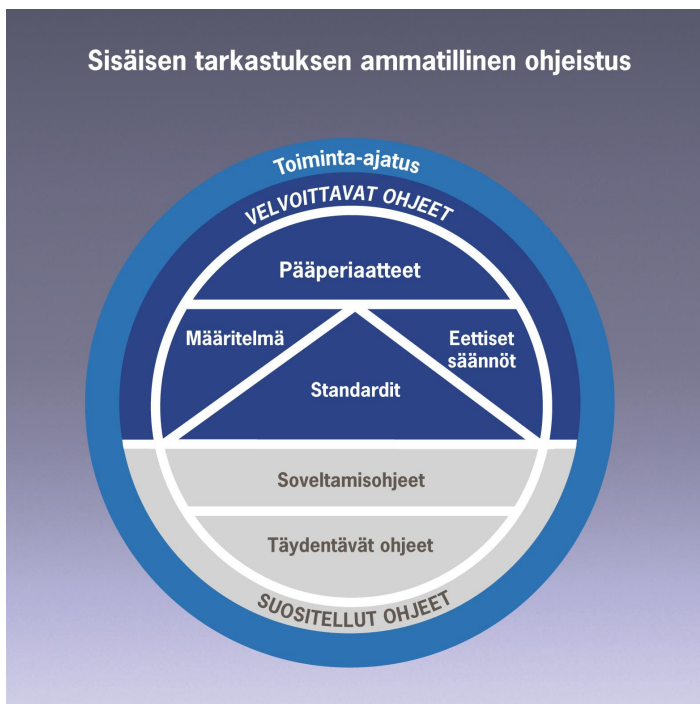
2.1.1 Sisäinen tarkastus

”Sisäinen tarkastus on riippumaton hallituksen ja ylimmän johdon tukitoiminto. Sen tehtävänä on objektiivisella arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoiminnallaan tukea organisaation kehittämistä ja tavoitteiden saavuttamista. Sisäisen tarkastuksen työ kohdistuu koko organisaation toiminnan sisäiseen valvontaan, riskienhallintaan sekä johtamis- ja hallintoprosesseihin.” (Ammatillinen ohjeistus, 2016.)

Edellä kuvattu lainaus on Suomen Sisäiset tarkastajat ry:n sivuilta ja kuvaa sisäisen tarkastuksen toimenkuvaa. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tuottaa tehtävillään organisaatiolle lisäarvoa ja auttaa organisaatiota kehittymään sen toiminnassa. Sisäisen tarkastuksen määrittelyn tarkoituksena on korostaa ja normalisoida aikaisemmasta poiketen arviointi-, varmistus ja konsultointitoimintaa sekä tuottaa lisäarvoa organisaatioin kehittämiseksi (Tuhkanen, 40, 2006). Tavoitteena on tukea johtoa ja hallitusta saavuttamaan organisaation asettamat tavoitteet ja päämäärät. Arvioinnin perusteella arvioidaan onko johtamis- ja hallintojärjestelmä tarkoituksenmukaisesti järjestetty? Onko raportointi luotettavaa ja ajantasaista? Noudatetaanko säädöksiä, että asetetut strategiset ja operatiiviset tavoitteet voidaan saavuttaa riittävällä varmuudella? (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikkola & Vehmas, 2006, 15-16.)

Sisäisen tarkastuksen kattojärjestönä toimii maailmanlaajuisesti The Institute of Internal Auditors (IIA). IIA:n toimintaa voi tutustua tarkemmin järjestön nettisivuilla ([IIA](#)). IIA:n ammatillisten käytäntöjen malli ohjaa sisäisten tarkastajien työtä. Keskeisimpänä tehtäviä velvoittavana ohjeena voidaan mainita IIA:n ammattistandardit, jotka velvoittavat tarkastajia toimimaan standardien mukaan. IIA eettisten sääntöjen ja CIA-tutkinnon (Certified Internal Audit) mukaan IIA:n jäsenten ja CIA-tutkinnon suorittaneiden pitää noudattaa ammattistandardeja työssään (Blumme, Karhu, Kontula, Laitakari, Linna, Nordin & Urrila, 2005, 110).

IIA:n laatima ajatusmalli (Kuvio 2) rakentuu kuudesta eri kokonaisuudesta, joista neljä on velvoittavia ja kaksi suositeltavia (Ammatillinen ohjeistus, 2017). Sisäisen tarkastuksen viitekehys muodostuu ajatusmallissa olevista kokonaisuuksista. Viitekehys muodostuu ammattistandardeista, sisäisen tarkastuksen määritelmästä ja pääperiaatteista (Ratsula, 2016, 89). Ajatusmallin tarkoituksena on kehittää ja tuottaa lisäarvoa organisaatioiden toiminnalle. Sisäinen tarkastus lisää ja turvaa organisaation arvoa sen suorittaessa riskiperusteista ja objektiivista varmistusta, antaen neuvoja ja näkemyksiä toiminnan kehittämiseksi (Ratsula, 2016, 88).



Kuvio 2. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus (Ammatillinen ohjeistus, 2017)

Kuvan yläosassa ovat velvoittavat ohjeet, mitkä koostuvat pääperiaatteista, sisäisen tarkastuksen määritelmästä, eettisistä säännöistä ja työtä ohjaavista standardeista. Kuvan alaosassa on puolestaan kaksi suositeltavaa ohjetta, jotka ovat soveltamisohjeet ja täydentävät ohjeet. Kuvan yläosassa olevat pääperiaatteet pitävät sisällään, että sisäisen tarkastuksen toiminta on tehokasta. Sisäisen tarkastuksen pitäisi pystyä toiminnassaan täyttämään velvollisuutensa ja tähdätä toiminnassaan organisaation mission ja strategian mukaisiin päämääriin. (Core Principles, 2016). Sisäisen tarkastuksen pääperiaatteita on seuraavat kohdat: rehellisyys, pätevyys, objektiivisuus,

kommunikoinnin tehokkuus, laadusta huolehtiminen ja organisaation kehittäminen (Code of Ethics, 2016.)

Ajatusmalliin kuuluva määritelmä tarkoittaa osittain samaa kuin Sisäiset tarkastajat ry:n lainaus tämän luvun alussa. Määritelmä pitää sisällään sisäisen tarkastuksen tarkoituksen, ympäristön ja sisäisen tarkastuksen laajuuden (Definition of Internal Auditing, 2016.) Eettisten sääntöjen tarkoituksena on puolestaan parantaa sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa. Eettiset säännöt ovat pakottavia sisäisille tarkastajille ja sen ammattikunnan jäsenille, jotka kuuluvat IIA:n alaisuuteen. Eettisiin sääntöihin liittyviä periaatteita ovat rehellisyys, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja ammattitaito (Eettiset säännöt, 2008, 2).

Rehellisyyden periaatteeseen kuuluu luottamus, mikä takaa uskottavuuden tarkastajien toiminnalle. Objektiivisuuteen kuuluu puolestaan tasapuolisuus ja se ettei tarkastajan tai muun edut vaikuta sisäisen tarkastajan tekemään työhön. Luottamuksellisuuteen kuuluu, että tarkastajat eivät levitä tietoa ilman asianomaisen lupaa, taikka lakiin perustuen tai sisäisen tarkastuksen ammattiin kuuluvan velvollisuuden nojalla. Ammattitaito pitää puolestaan sisällään, että tarkastajat suorittavat ainoastaan tehtäviä, joihin heillä on tarvittavat tiedot, taidot ja kokemus. Lisäksi heidän pitää noudattaa IIA:n standardeja ja kehitettävä omaa ammattitaitoaan jatkuvasti. (Eettiset säännöt, 2008, 2.)

Suosittelvat ohjeet koostuvat soveltamisohjeista ja täydentävistä ohjeista. Soveltamisohjeet pitävät sisällään käytännön ohjeet tarkastuksien suorittamiseen. Huomio käytännön ohjeissa kiinnittyy esimerkiksi lähestymistapoihin ja näkökohtiin tarkastukseen liittyen. Tarkastaja saa apua käytännön ohjeiden soveltamiseen sekä eettisten sääntöjen ja ammattistandardien soveltamiseen. Täydentävät ohjeet pitävät sisällään työohjeet. Täydentäviä työohjeita sovelletaan tarkastuksien toteuttamisen yhteydessä. Ohjeet pitävät sisällään yksityiskohtaisia ohjeita tarkastuksiin liittyen. (Heikkilä, 2011, 36.)

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on myös selvittää sisäisen valvonnan asianmukaisuutta, riittävyyttä ja sisäisen valvonnan tehtävien suorittamista (Heikkilä, 23, 2011). Sisäisen valvonnan tarkastuksen tarkoituksena on turvata organisaation tavoitteiden saavuttaminen. Sisäinen tarkastus antaa tarkastuksien yhteydessä suosituksia sisäisen valvonnan kehittämiseksi. Sisäisen tarkastuksen kehitysehdotuksien pitää olla konkreettisia ja relevantteja organisaation toiminnan näkökulmasta katsottuna (Ratsula, 2016, 86).

Sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteet muodostuvat vuosisuunnitelman kautta. Pääsääntöisesti vuosisuunnitelman suunnitteluun osallistuu organisaation ylin johto, hallitus, tarkastusvaliokunta ja sisäisen tarkastuksen yksikön tarkastusjohtaja. Vuosisuunnitelmaa on mahdollista myös muokata vuoden aikana akuuteista tilanteista johtuen. Pääsääntöisesti sisäinen tarkastus suorittaa tehtäviään vuosisuunnitelman mukaisesti (Ratsula, 2016, 91). Sisäisen tarkastuksen yksikkö voi parhaiten tukea ja tuoda lisäarvoa organisaatiolle riskienhallinnan, sisäisen valvonnan sekä johtamis- ja hallintojärjestelmien alueella.

Sisäinen tarkastus voidaan suorittaa organisaation omana toimintona tai ulkopuoliselta palveluntarjoajalta ostettuna palveluna. Ylin johto ei voi delegoida toimintoja itseltään pois mutta sisäinen tarkastuksen yksikkö voi varmistua siitä, että tehtävät tulevat asianmukaisesti ja riittävän hyvin hoidetuiksi ja, että toimintoympäristön muuttuessa niitä myös parannetaan (Holopainen ym. 2012, 171). Sisäisen tarkastuksen vastuu pysyy aina organisaatiolla itsellään, vaikka se olisi ulkoistanut jonkun osan sisäisen tarkastuksen toiminnoista.

Tehtäviin liittyen pitää muistaa, että sisäisen tarkastuksen yksikkö ei saa osallistua päätöksien tekemiseen eikä täytäntöönpanoon (Holopainen ym. 2006, 149). Tämä on yksi tärkeimmistä asioista, mikä pitää muistaa suorittaessa sisäisen tarkastuksen tehtäviä. Tämän avulla mahdollistetaan riippumattomuuden ja objektiivisuuden turvaaminen.

2.1.2 Sisäinen valvonta osana sisäistä tarkastusta

Sisäistä valvontaa harjoitetaan pääsääntöisesti kaikissa organisaatioissa koko henkilöstön voimalla. Sisäisestä valvonnasta voi vastata myös ulkopuolinen tekijä. Esimerkiksi julkisella sektorilla kunnossa oleva ja osaava sisäisen tarkastuksen yksikkö voi vastata myös sisäisestä valvonnasta. (Blumme ym. 2005, 70.) Sisäisestä tarkastuksesta puhuttaessa ei voi siis välttyä sisäisen valvonnan käsitteestä. Tämän johdosta myös sisäinen valvonta kuuluu tutkimuksen keskeisiin käsitteisiin. Sisäiset tarkastajat ry määrittelee sisäisen valvonnan seuraavalla tavalla:

”Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa toteuttaa koko organisaatio, mukaan lukien hallitus, johto sekä koko henkilöstö. Vastuu sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta on kuitenkin organisaation ylimmällä johdolla. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen on osa organisaation johtamista. Johto määrittelee

toimintatavat ja ohjeet, joiden avulla tavoitteet on mahdollista saavuttaa.” (Sisäinen valvonta ja riskienhallinta, 2017.)

Sisäisen valvonnan vastuu on organisaation ylimmällä johdolla mutta sisäisen valvonnan suorittamista toteuttaa koko organisaatio, aina johtajat tavalliseen henkilökuntaan. Sisäinen valvonta käsittää kaikki tehtävät, joiden avulla asetettuihin tavoitteisiin voidaan päästä organisaation toiminnan yhteydessä. (Ahokas, 2012, 12.) Sisäisen valvonnan toimivuus on riippuvainen organisaation valvontakulttuurista. Sisäisen valvonnan kuullessa kaikkien työntekijöiden toimenkuvaan, nousee organisaation tarkastuskulttuuri ratkaisevaan asemaan sisäisen valvonnan onnistumisen suhteen.

Sisäisen valvonnan tarkempaa tarkoitusta voidaan kuvata seuraavien tavoitteiden kautta. Näiden tavoitteiden tehtävänä on varmistua siitä, että organisaation tavoitteet toteutuvat toiminnan yhteydessä. Seuraavaksi esittelen tavoitteet (Kuvio 3), joihin sisäisellä valvonnalla pyritään, että organisaatio pääsee asetettuihin tavoitteisiin.



Kuvio 3. Sisäisen valvonnan tavoitteet (mukaillen Ahokas, 2012, 25).

Ensimmäinen tavoite kuvassa sisältää organisaation liiketoiminnan tavoitteisiin pääsemisen, mikä sisältää suoritus- ja tuottavuustavoitteet, sekä resurssien turvaamisen ja niiden tehokkaan käytön. Toisen tavoitteen tarkoituksena on, että raporttien luotettavuus on asianmukaisella tasolla ja että niihin voidaan luottaa. Kolmannen tavoitteen tarkoituksena on varmistaa, että organisaatio noudattaa voimassa olevia lakeja ja määräyksiä. (Ahokas, 2012, 25.)

Sisäisen tarkastuksen ja sisäisen valvonnan läheisestä yhtäläisyydestä huolimatta voidaan toiminnat erottaa selvästi toisistaan. Sisäisen tarkastuksen yhteydessä tuli esille, että sisäisen tarkastuksen tehtävät voidaan suorittaa myös ulkoistettuna palveluna. Lisäksi sisäisen tarkastuksen toiminta voi olla organisaatiossa erillinen yksikkö. Sisäinen valvonta kuuluu puolestaan jokaisen organisaation toimintoihin ja tätä kautta se koskee jokaista tasoa ja toimintoa. Päätelmänä voidaan todeta, että

sisäistä valvontaa ei voida ulkoistaa samalla tavalla kuin sisäistä tarkastusta. Ratsula kuitenkin toteaa, että sisäisen tarkastuksen yksiköillä voi olla toimintoja sisäisen valvontaan liittyen toimintojen kehittämisessä, kontrollien tunnistamisessa ja dokumentoinnissa. Huomiota kuitenkin näissä tapauksissa tulee kiinnittää sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen. (Ratsula, 2016, 19, 20.)

2.1.3 Vuorovaikutus

Vuorovaikutus on käsitteenä yksi tämän tutkimuksen keskeisimmistä käsitteistä. Vuorovaikutus on noussut myös yhdeksi organisaatioiden ratkaisevaksi menestystekijäksi. Organisaatiot kasvavat nykyisin suuremmiksi, ovat monimuotoisempia ja monitasoisempia kuin aikaisemmin. Tästä seuraa, että organisaatioissa on enemmän sisäisiä vuorovaikutussuhteita. Tämän seurauksena johtaminen on entistä haastavampaa ja vuorovaikutussuhteiden toimivuus on yhä tärkeämpi menestystekijä organisaatioiden toiminnan kannalta (Kamensky, 2015, 212.). Tässä tutkimuksessa vuorovaikutuksella, viestinnällä ja kommunikoinnilla tarkoitetaan samaa asiaa. Myös Silventoinen toteaa, että viestintä ja kommunikaatio tarkoittavat samaa asiaa ja mahdollistavat vuorovaikutuksen syntymisen (Silventoinen, 2004, 18).

Teknologian kehittyminen on lisännyt ja parantanut huomattavasti vuorovaikutuksen mahdollisuuksia organisaatioissa tällä hetkellä. Tästä osoituksena on, että videopalaverit ovat nykyisin arkipäivää kokouksien pitämisessä. Organisaatioiden henkilöstöllä on käytössään todella monipuoliset välineet sisäisessä viestinnässä ja valikoima tulee varmasti kasvamaan teknologian kehittymisen myötä entisestään tulevaisuudessa. Välineistä voidaan nostaa esille sähköiset kanavat kuten intranet ja sähköposti (Kauhanen, 2012, 12).

Vuorovaikutuksessa on kaksi keskeistä asiaa ja, sillä tarkoitetaan henkilöiden vuoron perään tapahtuvaa kommunikointia ja, siitä syntyvää vaikuttamista. Vaikuttamisella pyritään vaikuttumaan toisen henkilön käyttäytymiseen, ajatuksiin, asenteisiin ja tunteisiin. Vuorovaikutuksessa molemmilla osapuolilla pitää olla mahdollisuus puhua ja olla aktiivinen, koska muuten vuorovaikutus jää syntymättä. Silventoinen kuvailee, että onnistuneiden vuorovaikutustaitojen seurauksena ihmisten on helpompi vaikuttaa toisiinsa myönteisellä ja tuloksellisella tavalla, mikä on yksi keskeisimmistä tavoitteista vuorovaikutuksen osalta. (Silventoinen, 2004, 15.) Tämä näkyy organisaation toiminnassa onnistuneina ratkaisuna ja päätöksinä.

Vuorovaikutuksen haasteellisuus tulee esille tilanteiden ainutlaatuisuuden yhteydessä, koska sanottua tai tehtyä ei saa enää myöhemmin tekemättömäksi (Silventoinen, 2004, 28). Tilanteiden ainutlaatuisuus lisää erityisesti riskiä luottamuksen rakentamisen yhteydessä. Vuorovaikutussuhteen kehittyminen luottamukseksi tarvitsee pääsääntöisesti aikaa ja vastavuoroisuutta. Vuorovaikutuksen kehittyminen tarvitsee tuekseen vastavuoroisuuden periaatteen, tätä periaatetta ei voi olla korostamatta liikaa. Ihminen on rationaalinen toimija, jolloin ”hyvä vuorovaikuttaminen” tapahtuu omia etujen ajamisella eteenpäin. Vuorovaikutussuhteen maksimaalinen hyödyntäminen edellyttää kuitenkin win-win-tilannetta, jolloin molemmat vuorovaikutuksen osapuolet hyötävät tilanteesta. (Kamensky, 2015, 224.)

Organisaatioiden toiminnan onnistuminen riippuvainen siitä, että kuinka hyvin osatoimintojen vuorovaikutus toimii? Vuorovaikutuksen arvioimiseen ongelman tuo se, että sen mittaaminen ei helppoa. Vuorovaikutussuhteen onnistumisen vaikutukset näkyvätkin pääsääntöisesti vasta kokonaisuuden tarkastelun yhteydessä: Ovatko asiakkaat tyytyväisiä, saavutetaanko haluttu laatu; mitkä ovat kustannukset, läpimenoajat ja toimitusajat. (Kamensky, 2015, 213.) Toimintojen ja prosessien vuorovaikutusta voi verrata sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon vuorovaikutussuhteeseen. Vuorovaikutuksen pitäisi olla säännöllistä prosessin eri vaiheissa, että siitä saataisiin maksimaalinen hyöty tarkastusprosessiin.

Organisaation vuorovaikutusta voi tapahtua niin organisaation sisäisesti kuin organisaation ulkopuolelle suuntautuvan vuorovaikutuksen kautta. Kuitenkin hahmottaessa vuorovaikutukseen ainoastaan sisäiseksi tai ulkoiseksi antaa vuorovaikutuksen hahmottaminen rajallisen näkökulman asiaan (Virtanen & Stranvall, 2010, 95). Molemmat tasot ovat organisaation toiminnan kannalta erittäin tärkeitä, kuten sisäisen tarkastuksen johtajan tehtäviä käsittelevässä luvussa 3.1.1 myöhemmin todetaan.

Vuorovaikutus voidaan lisäksi jakaa välittömään ja välilliseen toimintaan. Välittömällä viestinnällä tarkoitetaan organisaation sisäistä viestintää johtajien, henkilöstön ja kollegoiden kanssa. Ulkoisessa vuorovaikutuksessa on luonnollisesti kysymys organisaation ulkopuolelle suuntautuvasta viestinnästä. (Virtanen & Stenvall, 2010, 96.) Tällöin vuorovaikutusta tapahtuu organisaation sidosryhmille, joita ovat esimerkiksi yksityisen sektorin organisaatioissa ulkopuoliset rahoittajat ja julkisella sektorilla kunnan asukkaat. Vuorovaikutuksessa keskitytään tässä tutkimuksessa erityisesti välittömään organisaation sisällä tapahtuvaan viestintään. Vuorovaikutussuhdetta tarkastellaan sisäisen tarkastuksen yksiköiden ja sisäisestä tarkastuksesta

vastuussa olevan ylimmän johdon kesken. Vuorovaikutusta voidaan toteuttaa organisaation sisällä esimerkiksi henkilökohtaisena kanssakäymisenä (face-to-face), kirjallisena viestintänä tai nykyisin yleistyneen sähköisen viestinnän avulla. (Kauhanen, 2012, luku 12.)

Tutkimuksen kannalta vuorovaikutus käsitteenä on tärkeätä yhdistää myös johtamiseen. Johtajan tärkeimpinä vuorovaikutustaitoina voidaankin pitää sitä, että johtaja pystyy aidosti olemaan vuorovaikutuksessa henkilöstönsä, sidosryhmien ja yhteistyökumppanien kanssa (Virtanen & Stenvall, 2010, 99). Tämän tärkeyttä ei voi olla korostamatta liikaa sisäinen tarkastuksen ja ylimmän johdon välillä onnistuneen tarkastusprosessin turvaamisessa.

Ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen vuorovaikutus on parhaimmillaan silloin, kun tarkastusprosessista syntyy keskustelua ja erilaisia näkökulmia. Kamensky toteaa asiasta seuraavasti. Vuorovaikutussuhteen ongelmat voidaan nähdä myös voimavarana. Voimaannuttava vuorovaikutus syntyy pääsääntöisesti silloin, kun kaksi osapuolta pystyy yhdistelemään vastakkaisia ja keskenään ristiriidassa pitämiään asioista. Tällainen menettely on kuitenkin pääsääntöisesti vaikeaa koska ihmiset eivät ole tottuneet tällaiseen toimintaan ja ajattelutapaan. (Kamensky, 2015, 230.)

2.2 Corporate Governance - hyvä johtamis- hallintotapa

Corporate governancen eli hyvän johtamis- ja hallintotavan yleistyminen johtuu samoista syistä kuin sisäisen tarkastuksen yleistyminen. Erityisesti ulkoiset tahot, kuten osakkeenomistajat ovat alkaneet vaatia hyvää johtamis- ja hallintotapaa. Sisäiset tarkastajat ry on määritellyt hyvän johtamis- ja hallintotavan seuraavanlaisesti:

”Corporate Governance on prosessien ja organisaatorakenteiden yhdistelmä, jonka johto on luonut johtaakseen organisaatioiden toimintaa ja saavuttaakseen asettamansa tavoitteet. Arvioidessaan organisaation toimintaa sisäisen tarkastus osaltaan edistää johtamis- ja hallintoprosessien toimivuutta.” (Corporate Governance, 2017.)

Hyvän johtamis- ja hallintotavan perus rakennetta voidaan kuvata seuraavalla tavalla. Omistajien tehtävänä on ohjata organisaation toimintaa. Omistajat valitsevat esimerkiksi yhtiökokouksessa organisaatiolle hallituksen. Hallituksen tehtäviin kuuluu valita organisaatiolle toimiva johto. Tämän

seurauksena organisaatiolle syntyy omistajaohjauksen ketju. Päämäärän ja toiminnan tarkoituksen turvaamiseksi omistajat turvautuvat tilintarkastajan apuun. (Hirvonen, Niskakangas, Steiner, 2003, 23.)

Nykyisen hyvän johtamis- ja hallintotavan peruselementti on se, kuinka johto saadaan toimimaan omistajien etuja suosivalla tavalla (Hirvonen, Niskakangas, Steiner, 2003, 29). Tiivistettynä hyvällä johtamis- ja hallintotavalla tarkoitetaan osakkeenomistajien ja yritysjohtoon suhdetta ja toimijoiden välistä intressiriitaa, jota kutsutaan myös päämies-agenttiteoriaksi. Tällöin on kysymys johdon valvonnasta ja niistä valvonnan toimista, millä päämies pyrkii varmistumaan siitä, että agentti toimii omistajien parhaaksi. (Haapanen, Lainema, Lehtinen & Lähdesmäki, 2002, 62-63.) Kuten edellisestä lainauksesta huomataan linkittyy agenttiteoria läheisesti myös hyvään johtamis- ja hallintotapaan.

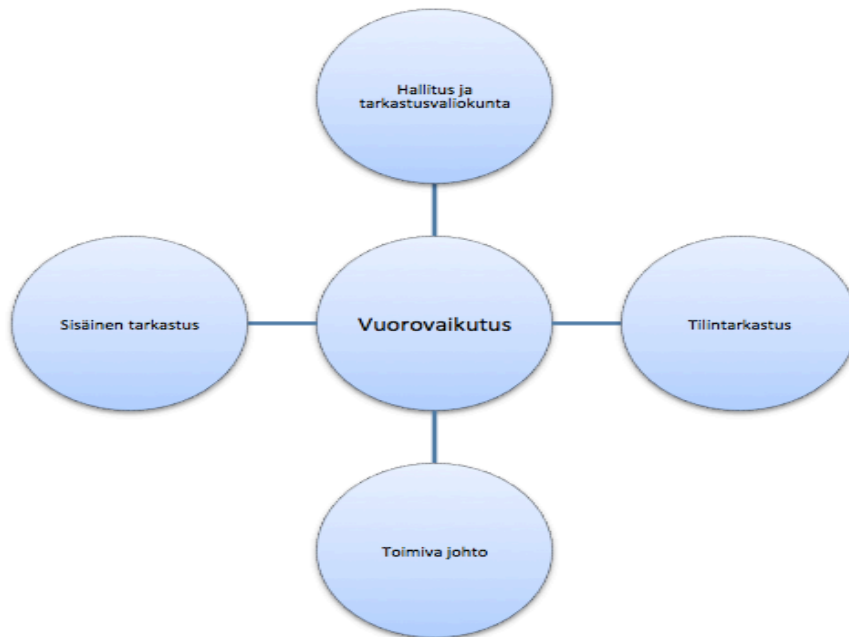
Toisella tavalla määriteltynä hyvällä johtamis- ja hallintojärjestelmällä tarkoitetaan yksinkertaistettuna järjestelmää, jonka avulla organisaatiota johdetaan ja kontrolloidaan. Organisaation toimintaa on tarkoitus johtaa sen rahoittavan sidosryhmän etujen ja tahtojen mukaisesti. Hyvän hallintotavan tarkoituksena on puolustaa omistajien oikeuksia, kohdella heitä tasapuolisesti, kunnioittaa heidän lakisääteisiä oikeuksia, rohkaista osallistumaan toimintaan, organisaation taloudellisten tietojen oikea-aikainen ja tarkka raportointi sekä ylimmän johdon ohjaus- ja valvontatehtävien tilivelvollisuus. (Mattila, 2006, 1.)

Hyvän johtamis- hallintotavat uudet kansainväliset säännökset toivat muutoksia myös Suomen corporate governance – säännökseen. Yksi merkittävimmistä voimaan tulleista säännöksistä oli Sarbenes – Oxley – lainsäädäntö (SOX). Suomessa SOX:ia joutuvat noudattamaan kaikki pörssiyritykset, joiden emoyhtiö toimii listattuna Yhdysvalloissa (Ratsula, 2016, 44, Blumme ym. 2005, 110). Uusien säännösten vaikutukset näkyvät suomalaisissa organisaatioissa Arvopaperimarkkinayhdistys ry:n hallinnointikoodin yhteydessä. Hallinnointikoodin pyrkimyksenä on kehittää suomalaisten listattujen pörssiyritysten koodien noudatettavuutta, mikä turvaa hallintokäytäntöjen korkeamman laadun ja vertailun kansainvälisesti (Arvopaperiyhdistyksen hallinnointikoodi, 2015, 7).

Sidosryhmien kannalta hallinnointikoodin vaikutukset näkyvät hallinnon läpinäkyvyyden lisääntymisenä ja yhtiön toimintatapojen parempina arviointi mahdollisuuksina (Arvopaperiyhdistyksen hallinnointikoodi, 2015, 7). Hyvään johtamis- ja hallintotapaan kuuluu

hallinnointikoodin huomioon ottaminen. Hallinnointikoodi sisältääkin suosituksen (suositus 27) sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Suosituksen perusteluissa todetaankin, että sisäisen tarkastuksen toiminnoilla voidaan kehittää organisaation toimintaa ja tukea hallituksen suorittamaa valvontavelvollisuuden hoitamista (Arvopaperiyhdistyksen hallinnointikoodi, 2015, 43).

Sisäinen tarkastus tehtävien luonteesta johtuen liittyy se läheisesti hyvään johtamis- ja hallintotapaan. Sisäisen tarkastuksen tehtäviksi voi muodostua eettisen ilmapiirin ja organisaation arvojen analysoiva ja kehittävä toiminta organisaation sisällä. Sisäisen tarkastuksen yksikkö (Kuvio 4) onkin yksi keskeisimmistä toimijoista hyvässä johtamis- ja hallintotavassa yhdessä johdon, hallituksen ja tilintarkastuksen kanssa. Holopainen toteaa lisäksi, että näiden ydintoimijoiden kesken tehokas tiedonvälitys ja koordinointi on erittäin tarpeellista. Kaikilla kuvan toimijoilla on omat roolinsa niin valvomisen kuin ohjaamisen rooleissa. (Holopainen ym. 2006, 23.)



Kuvio 4. The Institute of Internal Auditors kehikko (mukaillen Holopainen ym. 2006, 24).

Toimijoiden välinen vuorovaikutus on tukipilari organisaation hyvälle johtamis- ja hallintotavalle eli johtamiskulttuurille (Holopainen ym. 2006, 24). Edelliseen perustuen vuorovaikutuksen tärkeyttä sisäisen tarkastuksen näkökulmasta katsottuna eri toimijoihin hyvässä johtamis- ja hallintotavassa ei sovi unohtaa.

2.3 Päämies-agenttiteoria

Päämies-agenttiteorian tarkoituksena on tiivistetysti, että päämies antaa agentille tehtävän, jota agentti toteuttaa päämiehen ohjeiden mukaisesti. Päämies-agenttisuhteen syntymistä kuvataan kirjallisuudessa seuraavalla tavalla. Suhde syntyy kun agentti suorittaa toisen (päämiehen) antamaa tehtävää edustusmiehenä. Tilanteita voi syntyä esimerkiksi seuraavanlaisissa tilanteissa: omistajan ja yritysjohtajan välillä tai ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen johtajan välillä. (Kanniainen, Määttä, 1996, 100.) Agentin tehtävänä on siis suorittaa päämiehen antama tehtävä, mistä hänelle maksetaan sopimuksen mukaan määräytyvä korvaus (Meklin, 2009, 57).

Teorian mukaan toimijoiden välinen suhde konkretisoituu sopimuksessa. Sopimuksessa on tarkoitus sopia agentille kuuluvista tehtävistä ja kuinka suhde muuten rakentuu päämiehen ja agentin välillä. (Meklin, 2009, 57.) Tällöin esimerkiksi omistaja ja johto tekevät sopimuksen, että johto hoitaa mahdollisimman tuottavasti omistajan pääomaa (Hirvonen, Hirvikangas, Steiner, 2003, 32). Agenttiteoriaan liittyvää sopimusta voidaan pitää teorian tärkeimpänä yksittäisenä osana.

Agentin velvollisuutena on raportoida suorittamastaan tehtävästään päämiehelle, jolle hän on sopimuksen mukaan tilivelvollinen (Meklin, 2009, 57). Suhdetta voidaan peilata ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen yksikön toimintaan, jossa organisaation ylin johto toimii päämiehenä ja sisäinen tarkastus agenttina. Agenttiteoriaan kuuluu, että päämies haluaa varmistua agentin suorittaman tehtävän ja raportoinnin todenmukaisuudesta. Jensen & Meckling sanovat, että yhtenä varmentamisen menetelmä voi toimia esimerkiksi tilintarkastus (Jensen & Meckling, 1976, 26).

Kuten luvun alussa mainittiin kuuluu organisaatioiden valta pääsääntöisesti omistajille (päämiehille). Omistajat joutuvat kuitenkin luovuttamaan hallitsemaansa valtaa erityisasiantuntijoille (agenteille), joilla on tarvittava osaaminen tehtävien suorittamiseen. Omistajilla on organisaatioiden pääomat mutta johtajille erityisosaaminen tehtävän suorittamiseen. Tämän seurauksena syntyy valvomisen ongelma, koska päämies haluaa varmistua agentin tehtävistä päämiehen intressien mukaisesti. Valvomisen ongelma synnyttää ”agenttikustannuksia”. Agenttikustannukset on pääsääntöisesti jaettu kolmeen erillaiseen luokkaan: valvontakustannuksiin, takuukustannuksiin ja residuaalitappioon. Agenttikustannukset voidaan tiivistää yksinkertaiseen muotoon, että agentti sitoutetaan toimimaan päämiehen eikä muiden tai oman intressin mukaisesti. (Hirvonen, Niskakangas, Steiner, 2003, 30, 31.)

Päämies-agenttiteoria sisältää siis myös ongelmia. Suurin ongelman aihe on sopimussuhde, että toimiiko agentti päämiehen kannalta parhaalla mahdollisella tavalla. Jensen & Meckling toteavat,

että on vaikeaa varmistaa, että agentti tekee päämiehen kannalta optimaalisia ratkaisua (Jensen & Mecling, 1976, 5). Edellistä lausetta voidaan pitää agenttiteorian perinteisenä ongelmana. Ongelmaksi muodostuu se, että päämies ei voi olla varma, onko agentti toiminut päämiehen parhaaksi katsomalla tavalla sopimussuhteessa. Ongelmaksi muodostuu informaatio-ongelmat päämiehen näkökulmasta. Päämies tarvitsee agenttia suorittamaan toimintoa mutta ei voi olla varma agentin käyttäytymisestä.

Edellisen seurauksena ongelmaksi muodostuu myös edellä mainittu valvomisen ongelma, onko agentti suorittanut tehtävän päämiehen kannalta parhaalla mahdollisella tavalla vai ajanut tehtävän suorittamisen yhteydessä myös omaa etuaan. (Kanniainen, Määttä, 1996, 100.) Meklin toteaa samasta asiasta, että molemmat toimijat ovat rationaalisia, minkä seurauksena päämies ja agentti molemmat yrittävät maksimoida toiminnassaan omaa etuaan (Meklin, 2009, 57, Eisenhardt, 1989, 64). Yhtenä keinona valvomisen ongelmaan on nähty motivointikustannukset. Tällöin päämies esimerkiksi uhraa sijoittajien omistususuutta ja pyrkii sitouttamaan agentin organisaatioon ja yhtenäistämään intressejä päämiehen kanssa. (Hirvonen, Niskakangas, Steiner, 2003, 31-32.)

Kokonaisuudessaan agenttiteoria perustuu päämiehen ja agentin tekemään sopimukseen. Ongelmia puolestaan synnyttää se, että päämies ei voi olla varma toimiiko agentti päämiehen kannalta parhaalla mahdollisella tavalla. Tämä puolestaan synnyttää päämiehelle kustannuksia. Päämies joutuu varmistamaan agentin toiminnan oikeellisuuden ja sitouttamaan agentin omistajan intressien toteuttamiseen.

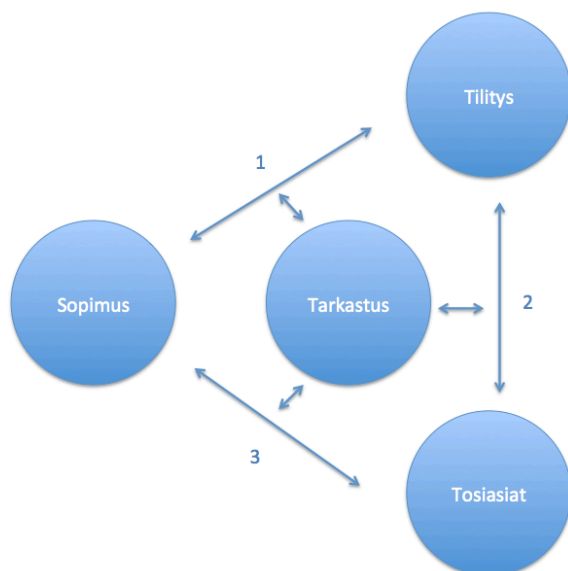
3 PÄÄMIES-AGENTTITEORIA SISÄISEN TARKASTUKSEN PELIKENTILLÄ

3.1 Agenttiteoria ja sisäisen tarkastuksen roolit

Seuraavaksi tutkimuksessa tutustutaan tarkemmin sisäisen tarkastuksen rooliin agenttiteoriassa, sisäisen tarkastuksen toimintaan erilaisissa toimintaympäristöissä ja tarkastusjohtajan tehtäviin sisäisen tarkastuksen parissa. Ensimmäisenä huomiota kiinnitetään sisäisen tarkastuksen rooliin agenttiteoriassa. Sisäinen tarkastus voi toimia agenttiteoriassa niin agentin kuin tarkastajan roolissa. Toisena tarkastelun kohteena on erilaisten toimintaympäristöjen vaikutukset sisäisen tarkastuksen toimintaan. Kolmantena huomiota kiinnitetään sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajan tehtäviin ja vuorovaikutuksen merkitykseen tarkastusjohtajan tehtävissä.

3.3.1 Sisäisen tarkastuksen perinteinen rooli agenttiteoriassa

Sisäisen tarkastuksen roolia agenttiteoriassa voidaan kuvailla kahdella erilaisella tavalla. Ensimmäinen tapa (Kuvio 5) kuvailee sisäisen tarkastuksen perinteistä roolia agenttiteoriassa ja toinen tapa (Kuvio 6) puolestaan keskittyy sisäisen tarkastuksen kaksoisrooliin agenttiteoriassa. Molemmat kuviot rakentuvat samoista agenttiteorian elementeistä mutta (Kuvio 6) jälkimmäinen kuvio korostaa sisäisen tarkastuksen varmentavaa roolia agenttiteoriassa, joka on yleistynyt sisäisen tarkastuksen yksiköiden yleistymisen johdosta.



Kuvio 5. Tarkastus oikeellisuuden varmentajana (mukaillen Meklin, 2009, 38).

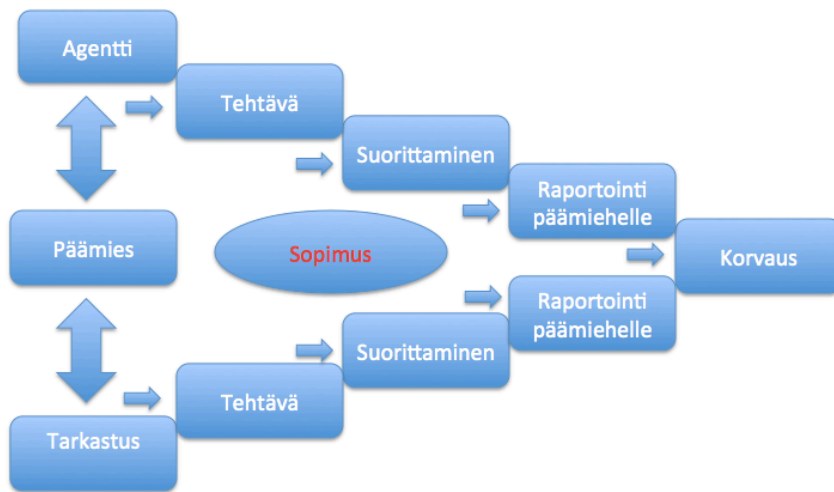
Kuvassa (Kuvio 5) on agenttiteorian peruselementit. Päämiehen ja agentin sopimus pitää sisällään toiminnan säännöt eli sopimuksen, joita agentin pitäisi noudattaa tehtävää suorittaessaan. Mallissa sisäinen tarkastus suorittaa päämiehen antamaa tehtävää agentin roolissa. Päämiehen antama tehtävä sisäiselle tarkastukselle voi olla esimerkiksi konsultointitehtävä organisaation toimintaan liittyen. Tilityksessä on kysymys esimerkiksi siitä, että agentti joutuu raportoimaan päämiehelle tehtävien etenemisestä kohti asetettua päämäärää ja tavoitetta. Tällöin sisäinen tarkastus suorittaa tilityksen päämiehelle suorittamastaan tehtävästä. Tilityksen yhteydessä sisäinen tarkastus raportoi päämiehelle tehtävän etenemisestä ja onnistumisesta. Tosiasioissa tarkastaja varmentaa, että agentti on toiminut sopimuksen mukaisella tavalla suorittaessaan tehtäväänsä (Meklin, 2009, 58, 59). Tällöin päämies on palkannut ulkoisen tarkastajan varmistamaan sisäisen tarkastuksen agenttina suorittamaa toimintoa. Ulkoinen tarkastaja varmistaa, että sisäinen tarkastaja on toiminut päämiehen ja agentin tekemän sopimuksen mukaisesti tehtävän suorittamisen yhteydessä.

Perinteisessä mallissa varmentavaa roolia suorittaa ulkoinen tarkastus eli pääsääntöisesti tilintarkastaja. Agenttiteoria kuvailee tarkastuksen olemassaoloa siten, että tarkastuksen tarkoituksena on varmistua sisäisen tarkastuksen tietojen paikkansapitävyydestä (Meklin, 2009, 57). Kuten edellä mainittiin päämies-agenttiteorian yhteydessä voi esiintyä myös ongelmia. Ensimmäisenä ongelmana on informaation epäsymmetrisyys. Toinen ongelma on intressien poikkeaminen toimijoiden välillä. Informaation epäsymmetrisyydessä on kysymys siitä, että päämies ei voi olla selvillä kaikista sisäisen tarkastuksen toimista. Intressien poikkeamisessa on puolestaan kysymys siitä, että päämies ei osaa arvostaa tarpeeksi sisäisen tarkastuksen työpanosta. Päämies näkee ainoastaan voiton tai toiminnan mutta ei sisäisen tarkastuksen panosta tulokseen. (Kanniainen, Määttä, 106.) Tämän johdosta ulkoinen tarkastaja varmistaa sisäisen tarkastuksen tehtävien oikeellisuuden.

3.3.2 Sisäisen tarkastuksen kaksoisrooli agenttiteoriassa

Seuraavaksi käsittelen sisäisen tarkastuksen kaksoisroolia tarkemmin, koska sisäisen tarkastuksen kaksoisrooli on selvästi erotettavissa agenttiteoriassa. Eroavaisuuden perinteiseen agenttiteorian malliin tekee se, että sisäinen tarkastus voi toimia mallissa myös tarkastajan roolissa. Adams toteaa asiaan liittyen, että agentit aiheuttavat teoriassa sitoutumiskustannuksia kun sisäisen tarkastuksen yksikkö varmistaa, että agentit toimivat sopimuksen mukaisella tavalla. Tästä syystä on myös agenttien edunmukaista, että sisäinen tarkastus suorittaa varmentavaa tarkistusta tehtävien

suhteen. (Adams, 1994, 2.) Sisäinen tarkastus toimii tällöin päämiehen toimeksiannosta sopimuksen mukaisesti ulkoisen tarkastajan paikalla (Kuvio 6) tarkastajan roolissa.



Kuvio 6. Sisäisen tarkastuksen kaksoisrooli agenttiteoriassa

Kuvassa vasemmalla puolella on agenttiteorian toimijat perinteisen agenttiteorian mukaisella tavalla. Päämies antaa agentille ja sisäiselle tarkastajalle tehtävät, joita toimijat suorittavat. Sisäinen tarkastaja voi toimia mallissa agenttina esimerkiksi suorittaessaan edelle mainittuja konsultointipalveluja. Huomion kiinnittäminen tässä sisäisen tarkastuksen kaksoisroolin painotetaan mallissa erityisesti tarkastajan roolia. Tällöin sisäinen tarkastus korvaa ulkoisen tarkastajan varmentajan roolissa. Tällöin sisäinen tarkastus tarkistaa agentin toimintaa, joka suorittaa päämiehen antamaa toimeksiantoa esimerkiksi sisäisen valvonnan tehtävien parissa.

Agentti suorittaa päämiehen antamaa tehtävää ja raportoi tämän jälkeen tehtävän suorittamisesta päämiehelle. Tehtävän suorittamisen ja raportoinnin jälkeen, agentti saa korvauksen toimistaan. Kuvion keskellä on ratkaisevassa roolissa oleva sopimus, mikä kuuluu myös perinteisen mallin tärkeimpiin tekijöihin. Teorian kaikki toiminta perustuu päämiehen, agentin ja tarkastajan väliseen sopimukseen, kuten edellä mainittiin agenttiteorian perinteisen mallin yhteydessä.

Sisäinen tarkastaja voi siis toimia päämiehen käskystä joko agentin tai tarkastajan roolissa tai suorittaa vaihtoehtoisesti molempia rooleja samanaikaisesti. Tämän johdosta sisäisen tarkastajan kaksoisrooli herättää myös kysymyksiä. Suurin kysymys liittyy IIA:n pakottaviin ammattistandardeihin. Vaarantuuko ammattistandardien objektiivisuus ja riippumattomuus sisäisen tarkastuksen suorittaessa agenttiteorian kaksoisroolia? Sisäisen tarkastajan toimiessa sekä agenttina

että tarkastajana, voi kaksoisrooli vaarantaa sisäisen tarkastajan riippumattomuuden ja objektiivisuuden. Heikkilä kuitenkin toteaa omassa tutkimuksessaan, että pääsääntöisesti sisäinen tarkastaja ei saa suorittaa tarkastusta sellaiseen kohteeseen, jossa hän on ollut aikaisemmin mukana muissa tehtävissä. Heikkilä myös toteaa, että hänen tutkimuksessaan ei tullut eteen tilannetta, joka estäisi esimerkiksi konsultointitoiminnan. (Heikkilä, 2011, 136.)

Sisäinen tarkastuksen toiminnan luonteen johdosta, se voi toimia molemmissa rooleissa agenttiteoriassa. Sisäinen tarkastus ja ulkoinen tarkastus auttavat kustannustehokkaampaan toimintaan organisaatiossa. Sisäinen tarkastus ja ulkoinen tarkastus voivat tehdä yhteistyötä, minkä avulla haetaan synergiaetuja organisaation toimintaan. Tällöin organisaatio tavoittelee tehokkaampaa, tuottavampaa ja varmempaa toimintaa tehtäviensä suorittamiseen. Yhteenvetona voidaan todeta, että agenttiteoria auttaa kuvaamaan sisäisen tarkastuksen olemassaoloa, luonnetta ja lähestymistapaa työhön. (Adams, 1994, 4, 5.)

3.2 Sisäisen tarkastuksen roolit eri toimintaympäristöissä

Sisäisen tarkastuksen toimintaa ja suhdetta ylipäähän johtoon tarkastellessa eri toimintaympäristöissä, pitää huomiota kiinnittää erilaisiin tavoitteisiin eri toimintaympäristöissä. Yksityisen ja julkisen sektorin tavoitteet poikkeavat huomattavasti toisistaan ja ostopalvelut ovat kokonaan omalukunsa toiminnassa. Toimintaympäristöjen erot vaikuttavat myös sisäisen tarkastuksen tarkastajan työhön esimerkiksi normatiivisen sääntelyn yhteydessä eri toimintaympäristöissä. Seuraavaksi tutkimuksessa tarkastellaan, kuinka erilaiset toimintaympäristöt vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tehtäviin.

3.2.1 Sisäisen tarkastuksen eroavaisuudet yksityisellä ja julkisella sektorilla

Yksityisen sektorin organisaatiot pyrkivät pääsääntöisesti tuottamaan voittoa sen omistajille, kun taas julkisella sektorilla kunnan tavoitteena on tuottaa monipuoliset palvelut sen asukkaille. Pelkästään edellisen lauseen perusteella voidaan todeta, että sektoreiden välinen toiminta eroaa merkittävästi toisistaan. Väittämää tukee lisäksi se, että yrityksiä rahoitus muodostuu pääsääntöisesti myyntituloista, kun taas kunnan tapauksessa tulot muodostuvat verotuloista. (Niinisalo, 1995, 57.) Edellisen lainauksen perusteella voidaan myös todeta, että toiminnan luonteen eroavaisuuden johdosta myös tarkastustehtävät poikkeavat hieman toisistaan.

Eri toimialat vaikuttavat siihen minkälaisia toimintoja valitaan sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteiksi. Tästä voidaan mainita esimerkkeinä teollisuudenala ja organisaatio, jonka toiminta perustuu tiedonkulkuun. Teollisuudessa tarkastuksessa voidaan kiinnittää huomiota esimerkiksi taloudellisuuden tarkastuksessa raaka-aineisiin, kun taas tiedon kulkuun liittyvässä organisaatiossa huomiota kiinnitetään toiminnan tehokkuuteen. (Niinisalo, 1995, 30.) Sisäisen tarkastuksen tarkastustehtävät elävät organisaatioiden erilaisten strategisten päämäärien mukaisesti.

Yrityksen ylimmän johdon vastuulla on tehdä päätökset organisaation toimintoihin liittyen. Ylin johto ja muu johto vastaa käytännön johtamisesta. Näihin tehtäviin kuuluu suunnittelu, organisointi, päätöksenteko, toimeenpano ja valvonta. Tehtäviin kuuluu strateginen ja operatiivinen johtaminen, tehtävissä kiinnitetään lisäksi huomiota riskienhallinnan – ja valvontajärjestelmien toteuttamiseen ja seurantaan. Toimeenpanevan johdon toimintaan voidaan kärjistettynä arvioida sen perusteella, kuinka paljon se pystyy tuottamaan omistajille lisäarvoa. (Holopainen ym. 2006, 17.) Tässä tutkimuksessa organisaation ylimmän johdon tehtävien yhteydessä kiinnitetään erityisesti huomiota valvontaan ja tehtävien yhteydessä esiintyvään vuorovaikutukseen.

Organisaation sisäisestä tarkastuksesta vastaa yksityisellä sektorilla yrityksen ylin johto, kuten luvussa 2.1.1 todettiin. Pääsääntöisesti organisaation toimitusjohtaja on vastuussa sisäisen tarkkailujärjestelmän toimivuudesta (Niinisalo, 1995, 36). Toisena vaihtoehtona, että sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja on raportointi vastuussa talousjohtajalle. Goodwin on tutkinut sisäisen tarkastuksen eroja yksityisellä ja julkisella sektorilla. Goodwin tutkimuksesta selviää, että yksityisen sektorin johtajista 36 prosenttia raportoi talousjohtajalle kun julkisen sektorin johtajista ainoastaan 6,9 prosenttia raportoi talousjohtajalle (Goodwin, 2004, 5).

Edellä todettiin, että yksityisen ja julkisen sektorin käytännöt ja toiminnan tarkoitus poikkeavat merkittävästi toisistaan. Yksityisellä sektorilla toimitusjohtaja ja linjajohtajat vastaavat sisäisen tarkastuksen toimivuudesta. Nykyisin sisäisen tarkastuksen toimintaa voi ohjata lisäksi hallitus ja tarkastusvaliokunta. Julkisella sektorilla esimerkiksi kunnassa toiminnasta vastaa kunnanjohtaja tai pormestari ja erilaiset lautakunnat. Julkisen sektorin toimintaa ohjaavat lisäksi erilaiset ohje- ja johtosäännöt, mitkä eivät ole yksityisellä sektorilla pakollisia. (Niinisalo, 1995, 57.) Tätä väittämää tukee myös Goodwinin tekemä tutkimus, missä todetaan, että lainsäädäntö ja palvelukeskeisyys tekevät toimintaympäristöstä erilaisen julkisella sektorilla (Goodwin, 2004, 3.) Näiden perusteella voidaan todeta, että erilainen toimintaympäristö luo eroa sisäisen tarkastuksen toimintaan.

3.2.2 Sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon suhde belgialaisissa yrityksissä yksityisellä sektorilla

Kuten edellä aikaisempien tutkimuksien esittelyssä todettiin myös Sarensin ja Beedlen tutkimus käsitteli sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon suhdetta yksityisellä sektorilla. Sarensin ja Beedlen tutkimuksen eroavaisuuden tähän tutkimukseen tekee se, että he keskittyivät tarkastelussa ainoastaan yksityisen sektorin organisaatioihin. Heidän tutkimus toteutettiin myös laadullisena tutkimuksena ja tutkimus toteutettiin haastatteluiden avulla belgialaisiin yrityksiin. Haastattelut suoritettiin yritysten ylimmälle johdolle, sisäisen tarkastuksen johtajille ja tarkastusvaliokunnalle (Sarens & Beedle, 2007). Ensimmäisenä avaan hieman heidän tutkimuksen taustoja ja tämän jälkeen tarkastellaan tutkimustuloksia yksityisen sektorin osalta.

Tutkimuksessa tarkasteltiin yrityksiä, joissa oli vähintään 1000 työntekijää ja yritykset toimivat kansainvälisellä kentällä. Yritysten suuresta kokoluokasta kertoo myös se, että kaikki muut paitsi yksi tutkimuksen yrityksistä kuului Belgian kansalliseen pörssiin. Haastattelut toteutettiin 60–120min kestoisina haastatteluina puolistrukturoitua haastattelumenetelmää käyttäen. Haastattelut kohdistuivat kolmessa tapauksessa sisäisen tarkastuksen jäseniin ja kahdessa tapauksessa sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajaan. Tutkimuksessa saatiin lisäksi haastateltua neljä viidestä tarkistuskomiteasta. (Sarens & Beedle, 2007, 9.) Seuraavaksi käyn läpi tutkimuksen analyysissä nousseita huomiota ylimmän johdon osalta sisäiseen tarkastukseen.

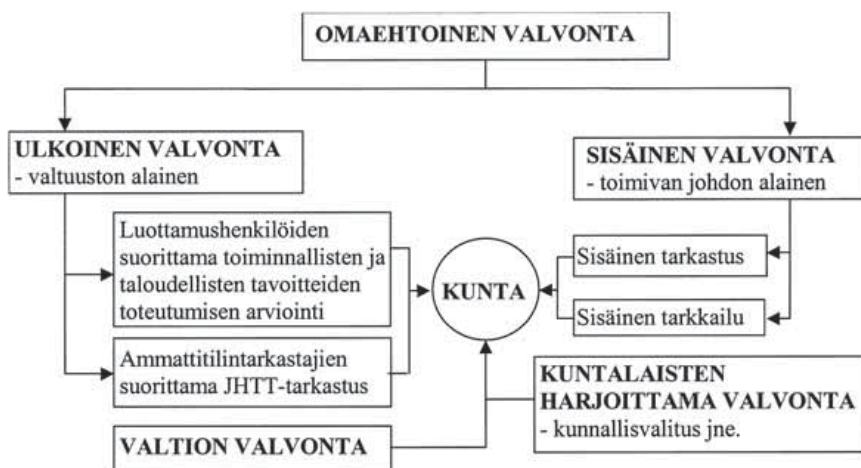
Ensimmäisenä huomiona analyysissä todetaan, että sisäisen tarkastus korvaa kontrollimenetystä, mikä johtuu kasvaneesta yrityksen monimutkaisuudesta yritysohjelmien yhteydessä. Toisena havaintona on, että sisäisellä tarkastuksella on tukeva vaikutus organisaatioiden toiminnassa. Kolmantena ylin johto näkee sisäisen tarkastuksen harjoittelualustana matkalla kohti johtotehtäviä. Neljäntenä ylin johto odottaa sisäisen tarkastuksen suojaavan yrityskulttuuria ja hyödyntävän suhteita toiminnassaan. Analyysissä nostettiin esille tässä yhteydessä, että tämän johdosta sisäisellä tarkastajalla pitää olla asianmukaiset vuorovaikutustaidot. Viidentenä tutkimuksessa löytyi merkkejä siitä, että sisäinen tarkastus tekee joissakin tapauksissa yhteistyötä ulkoisen tarkastuksen kanssa. Ylin johto voi odottaa sisäisen tarkastuksen olevan aktiivisessa yhteydessä ulkoiseen tarkastukseen. (Sarens & Beedle, 2007, 19.)

Tutkimuksen johtopäätöksissä ja keskustelussa todetaan, että ylimmän johdon odotuksilla on merkittävä vaikutus sisäisen tarkastuksen työhön. Sarens ja Beedle nostavat esille, että

organisaation ylimmän johdon tuki on elintärkeää sisäiselle tarkastukselle. Toisena asiana todetaan, että sisäisen tarkastus on yrityskulttuurin suojaustoimi. Tämä johtuu siitä, että sisäisellä tarkastuksella on hyvät mahdollisuudet olla vuorovaikutuksessa eri tasoilla organisaatiossa kuin myös ulkoisen tilintarkastajan kanssa. Lisäksi sisäiseltä tarkastukselta odotetaan tukevaa, tehokasta ja vaikuttaa toimintaa kontrollien ja riskienhallinnan suhteen. Sisäisen tarkastuksen arvostus organisaatiossa on riippuvainen suurimmaksi osaksi johdon tuesta. Jossain tapauksissa arvostuksen nousemiseen vaikutti niin hyvä johtamis- ja hallintotapa kuin petostapaukset yhtiön sisällä. (Sarens & Beedle, 2007, 21-22.)

3.2.3 Sisäisen tarkastuksen rooli julkisella sektorilla

Tässä tutkimuksessa julkisen sektorin tarkastelu keskittyy kuntasektorille. Kunnan järjestämä valvonta koostuu omaehtoisesta sisäisestä valvonnasta ja pakollisesta ulkoisesta valvonnasta (Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri, 2002, 32). Sisäisen tarkastuksen yksikkö kuuluu sisäisen valvonnan (Kuvio 7) piiriin. Sisäisen valvonnan suorittaminen on kaikkien esimiesten ja johtajien vastuulle, sitä kuitenkin täydentää sisäisen tarkastuksen yksikkö monissa julkishallinnon organisaatioissa (Raudasoja & Johansson, 2009, 152). Sisäisen tarkastuksen yksikkö kuuluu kaupunkikonsernien ohjaus- ja valvontajärjestelmään, minkä avulla pormestari (kunnanjohtaja) ja kaupunginhallitus suorittavat valvontavelvollisuuttaan (Hyvä johtamis- ja hallintotapa, 2016, 16).

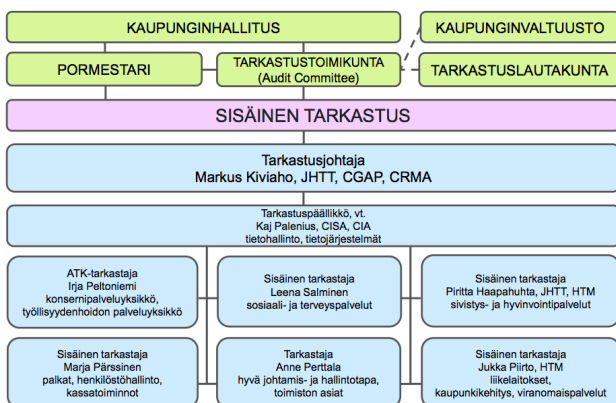


Kuvio 7. Kunnan ulkoinen ja sisäinen valvonta (Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2002, 33)

Sisäisen tarkastuksen asema kunnan organisaatiossa on kaupunginhallituksen, tarkastustoimikunnan ja pormestarin alaisuudessa. Sisäisen tarkastuksen tehtävät suoritetaan pääsääntöisesti

vuosisuunnitelman mukaisesti, jotka koostuvat sisäisen tarkastuksen perinteisistä tehtävistä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan parissa. Tampereen kaupunki on esimerkiksi tehnyt suunnitelman toiminnan painopisteistä vuosille 2017-2020. Sisäisen tarkastuksen tehtäviksi on määritelty selvittää konsernijohtolle sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuutta sekä riittävyyttä. Toteuttaa vuosisuunnitelman mukaiset tarkastukset ja suorittaa kaupunginhallituksen ja pormestarin muut tarkastustehtävät. (Toiminnan painopisteet, 2017, 4.)

Sisäisen tarkastuksen yksiköt ovat yleistyneet Suomen suurimmissa kaupungeissa vuosien varrella. Suurissa kaupungeissa valvontavelvollisuutta suorittaa sisäisen tarkastuksen oma yksikkö, joka toimii kaupunginhallituksen ja kaupunginjohtajan (tai pormestarin) alaisuudessa. Näin tapahtuu myös Tampereen kaupungin tapauksessa, (Kuvio 8) missä sisäisen tarkastuksen yksikkö sijoittuu edellä mainittujen toimijoiden alapuolelle. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu kuntakentällä tehdä tarkastuksia ja suorittaa arviointeja, minkä avulla pyritään varmistumaan sisäisen valvontajärjestelmän ja riskienhallinnan toimivuudesta (Holopainen ym. 2006, 140).



Kuvio 8. Sisäisen tarkastuksen organisaatiorakenne (Tampereen kaupungin sisäinen tarkastus).

Julkisella sektorilla kuntakentässä sisäisen tarkastuksen yksiköt suorittavat myös lisäarvoa tuottavia tehtäviä. Yksiköiden päätehtävinä on arvioida ja kehittää riskienhallintaa, valvontajärjestelmiä ja hallintoprosesseja. Sisäisen tarkastuksen yksiköiden toimintoihin kuuluu arvioida valvontajärjestelmän riittävyyttä, tehokkuuden kehittäminen, tutkiminen ja arviointi sekä arvioida kunnan tehtävien hoidon laatua. (Holopainen, 2006, 149.) Raudusojä & Johansson kuvailevat puolestaan sisäisen tarkastuksen tehtäviä kunnassa seuraavasti. Sisäinen tarkastus tarkastelee sisäisen valvonnan tehokkuutta ja toimivuutta, toimintasuunnitelmien noudattamista, asioiden valmistelua, päätösten toimeenpanemista ja projektien hallintaa (Raudusojä & Johansson, 2009,

153). Tarkastuksissa tulee lisäksi kiinnittää huomiota eettisten arvojen, hyvän johtamis- ja hallintotavan tukemiseen riski- ja valvontatietoisuuden tuottamiseen ja lisäämiseen (Kuntasektorin esittely, 1).

Lainsäädännöllisestä näkökulmasta katsottuna Kuntalaista ei löydy pakottavaa säännöstä sisäisen tarkastuksen järjestämiseksi. Kunnan täytyy kuitenkin huolehtia Kuntalain mukaan toiminnassaan sisäisen valvonnan järjestämisestä. 10.4.2015/410 annetussa Kuntalaissa määrätään, että valtuusto päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista (Kuntalaki 2015, 14. pykälä). Lisäksi kuntalain 39 pykälä määrittää, että kunnanhallituksen tehtävänä on huolehtia sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnan järjestämisestä ja toimintakertomusta koskien kuntalain 115 pykälä kertomaan näiden toiminnasta (Kuntalaki 2015).

3.2.4 Sisäisen tarkastuksen rooli ostopalveluissa

Sisäisen tarkastuksen yksikössä pitäisi olla taitoa ratkaista seuraavia asioita: johtaminen, riskienhallinta, tietotekniikka, insinööritaidot, juridiikka, verotus, ympäristöasiat, kirjanpito, taloushallinto, väärinkäytösten torjunta, tunnistaminen ja tutkinta (Koivu, 2015, 36). Sisäisen tarkastuksen yksiköiden ei tarvitse osata näitä kaikkia osaamisalueita samaan aikaan, vaan osaamisalueet vaihtelevat pääsääntöisesti tarkastustehtävän mukaan. Lisäksi kaikkien osaamisresurssien pitäminen organisaation palkkalistoilla saattaa synnyttää liikaa menoja, minkä johdosta ostopalvelun (External service provider) hankinta voi olla järkevä ratkaisu (Koivu, 2015, 36). Resurssien puuttuminen tai asiantuntijan hyödyntäminen ovat suurimpia syitä ostopalveluiden hyödyntämiseen.

Ulkoistamisessa on kysymys siitä, että organisaatio antaa vastuun tehtävän suorittamisesta ulkopuoliselle taholle. Koivu toteaa Balanssi lehdessä, että esimerkiksi kunnan tapauksessa prosessien, johtamisen ja riskienhallinnan tarkastamatta jättäminen voi luoda suuria ongelmia esimerkiksi pienen kunnan toiminnalle ja kunnan johdolle. Kunnan resurssien niukkuuden takia on suositeltavaa järjestää sisäisen tarkastuksen toiminnot ostopalveluna. (Koivu, 2015, 36.)

Suurissa organisaatioissa resurssit riittävät yleensä järjestämään sisäisen tarkastuksen yksikön toiminnan itsenäisesti omana toimintona. Ostopalveluita kuitenkin hyödynnetään myös itsenäisten yksiköiden tapauksissa koska tehtävän yhteydessä voidaan hyödyntää ja tarvita erityisasiantuntijaa. Koivu kuitenkin toteaa, että ostopalveluiden käyttäminen on huomattavasti parempi vaihtoehto kuin

esimerkiksi virkamiesten muun työn ohella suorittamat tarkastukset. Tämä voi johtua esimerkiksi siitä, että virkamiehillä ei ole tarpeellista osaamista suorittaa tarkastuksia (Koivu, 2015, 37).

Ulkoistamisen yhteydessä organisaation tehtävän toteuttaminen siirtyy ulkopuoliselle taholle ja samalla johto menettää siihen hierarkkisen määräysvallan, verrattuna itse suoritettuun toimintoon (Kiiha, 2002, 74). Koivu huomauttaa Balanssi lehdessä, että tarkastuksen ostopalveluiden hankintaosaamisen varmistaminen on ehdottoman tärkeää ennen palvelun ostoa ulkopuoliselta taholta (Koivu, 2015, 37). Osapuolet tekevät sopimuksen toimintoon liittyen, mikä on yksi tärkeimmistä asioista suhteessa. Luvussa 2.3 käsitelty agenttiteoria linkittyy läheisesti myös sisäisen tarkastuksen ostopalvelusuhteeseen. Sopimuksen laatiminen on onnistuneen suhteen takia välttämätöntä ja huonosti tehdystä sopimuksesta saattaa aiheutua ylimääräisiä kustannuksia tai entistä jäykempiä toimintoja. (Kiiha, 2002, 74.)

Organisaation on järkevää ulkoistaa palvelunsa, jos palvelun tuottaminen omana toimintona tuottaa liikaa kustannuksia hyötyyn nähden. Ostopalveluissa suoritettua tarkastuksia pitää noudattaa IIA:n ammattistandardeja. Vaikka tehtävien toteuttaminen siirtyy ulkopuoliselle taholle ostopalveluiden yhteydessä, pysyy päävastuu organisaatiolla itsellään. (Koivu, 2015, 36.) Tätä väitettä tukee lisäksi IIA:n ammattistandardi. 2070 – standardin mukaan ulkopuolisen palveluntuottajan pitää varmistaa, että organisaatio tietää olevansa vastuussa toiminnon ylläpitämisestä (Sisäiset tarkastajat ry, 2012, 15).

Kuten edellä mainittiin sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen yhteydessä toiminnan vastuu sisäisestä tarkastuksesta pystyy organisaatiolla itsellään (Mattila, 2006, 37). Ostopalveluna suoritettua sisäisessä tarkastuksessa on omat hyvät puolensa. Ostopalveluna tuotettu sisäinen tarkastus on yleensä halvempi järjestää ja täten se tuottaa organisaatiolle säästöä. Toisena etuna nähdään, että se tekee tarkastuksesta tehokkaampaa ja samalla se kattaa paremmin sisäisen tarkastuksen toimeksiannot. Ostopalveluiden yhteydessä tätä perustellaan sillä, että pystytään hyödyntämään erityisasiantuntemusta ja mahdollisesti tukevia tietojärjestelmiä. Viimeisenä hyötynä voidaan mainita, että ulkopuolinen tehtävän suorittaja on riippumaton ja motivoituneempi tehtävän suorittamiseen kuin organisaation oma yksikkö. (Halla, Hätinen, Grönfors-Kallio, Malm, Kaisanlahti, Kontula & Väisänen, 2003, 90.)

Ostopalveluista katsotaan syntyvän myös haittoja. Ostopalveluina ostettu asiantuntijatehtävä saattaa muodostua loppujen lopuksi kalliimmaksi kuin itse tuotettu sisäinen tarkastus. Tähän on syynä, että

asiantuntijat ovat tulosvastuullisia, niin myös tarkastuskulut saattavat nousta. Toisena haittana voidaan mainita, että ulkopuolisissa tarkastusorganisaatioissa henkilökunnan vaihtuvuus on tiuhaa. Tästä seuraa se, että uusien asiantuntijoita joudutaan kouluttamaan jatkuvasti. (Koivu, 2015, 36.)

3.3 Sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja, tehtävät ja vuorovaikutus

Johtamisessa on tarkoitus näyttää suuntaa toiminnalle ja kohdistaa voimavarat oikeaan paikkaan. Johtamiseen liittyy aina vastuu, minkä johtajan on jakettava kantaa. Johtamiseen liittyy myös aina konteksti ja raamit, mitkä pitää muistaa ja ottaa huomioon johtamisen yhteydessä. Konteksti ja raamit voivat rakentua esimerkiksi seuraavasti tekijöistä: oma esimies, alaiset, kollegat, organisaation rakenne, prosessit ja käytettävissä olevat voimavarat. (Åberg, 2006, 63.) Seuraavaksi tutkimuksessa tutustumme sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajaan, tehtäviin ja tehtävissä tarvittavaan vuorovaikutukseen.

3.3.1 Sisäisen tarkastuksen johtajan tehtävät ja organisaation ylin johto

Sisäisen tarkastuksen yksikön toimintaa johtaa pääsääntöisesti tarkastusjohtaja. Organisaation sisäisen tarkastuksen yksikössä pitäisikin olla sisäisestä tarkastuksesta vastaava johtaja Chief Audit Executive (CAE), jonka vastuulla ei olisi muita tehtäviä (Holopainen ym. 2006, 77). Hänen tehtäviinsä kuuluu työn ohjaaminen, suunnittelu, valvominen, raportointi, dokumentointi ja kenttätöön ohjaaminen (Holopainen ym. 2012, 150). Sisäisen tarkastuksen johtaminen vaatii johtajalta todella monipuolista osaamista. Sisäisen tarkastuksen yksikön johtaminen onkin täten, yksi monipuolisimmista tehtävistä organisaatiossa. Tehtävät käsittävät pääsääntöisesti koko toiminnallisen organisaation ja ovat juridiset rajat ylittäviä. (Holopainen ym. 2006, 76.) Täten voidaan sanoa, että sisäisen tarkastuksen johtaminen vaatii todella monipuolista osaamista ja tietämystä myös organisaation muista toiminnoista.

Sisäisen tarkastuksen johtajalta vaaditaan seuraavia ominaisuuksia tehtävien suorittamisen yhteydessä. Johtajan tulee olla sekä ammatillisesti, että yleistiedoiltaan laaja-alainen, joustava ja hänellä tulee olla liikkeenjohtamiseen liittyviä taitoja, koska ammatilliset ongelmat ja sisäisen tarkastuksen yksikön työn kohteet vaihtelet paljon ja johtajan asiakkaina ovat oman organisaation hallituksen jäsenet ja ylin johto (Holopainen ym. 2006, 77).

Tehtävien rikkauden johdosta sisäisen tarkastuksen johtajan täytyy olla perillä organisaation eri tasoilla tapahtuvista asioista. Johtajan tulee ylläpitää tuntemusta oman organisaation mahdollisista viranomaisvalvojista ja toimintaa koskevista laeista ja säädöksistä. Tärkeää on myös ylläpitää

henkilökohtaista tietämystä ja verkostoitumista alan yhdistykseen, tämä on välttämätöntä, että johtajan tietämys on tarpeellisella tasolla meneillä olevista asioista. (Holopainen ym. 2006, 245.)

Sisäisen tarkastuksen tärkeyden ja arvostamisen johdosta sisäisen tarkastuksen paikka on vakiintumisessa organisaatiokaavion yläpäähän. Sisäisen tarkastuksen arvostuksen noustessa kehityssuuntana on ollut, että sisäiset tarkastajat on sijoitettu toimivan johdon tai organisaation johtoelimen alaisuuteen (Marttila, 2006, 38). Sisäisen tarkastuksen asemasta huolimatta voidaan todeta, että vuorovaikutuksen tärkeyden vaikutusta ei voi unohtaa sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon välillä. Tätä myös vahvistaa Marttilan (em.,39) näkemys asiasta. Marttila toteaa, että toimiva johto tai organisaation johtoelin asettaa sisäisen tarkastuksen päämäärät hyväksymällä toimintasuunnitelman sisäisestä tarkastuksesta vastaavan henkilön esittelystä (Marttila, 2006, 39). Vastaava henkilö on pääsääntöisesti edellä mainittu sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja.

Lainsäädännössä on kuitenkin varottu asetelmaa, että sisäinen tarkastus toimisi vain ylimmän johdon alaisuudessa ja tukena. Lainsäädännöllisestä näkökulmasta katsottuna on pyritty siihen, että jokainen organisaatio on itse vapaa räätälöimään sisäisen tarkastuksen yksikön omien tarpeidensa mukaan (Marttila, 2006, 37).

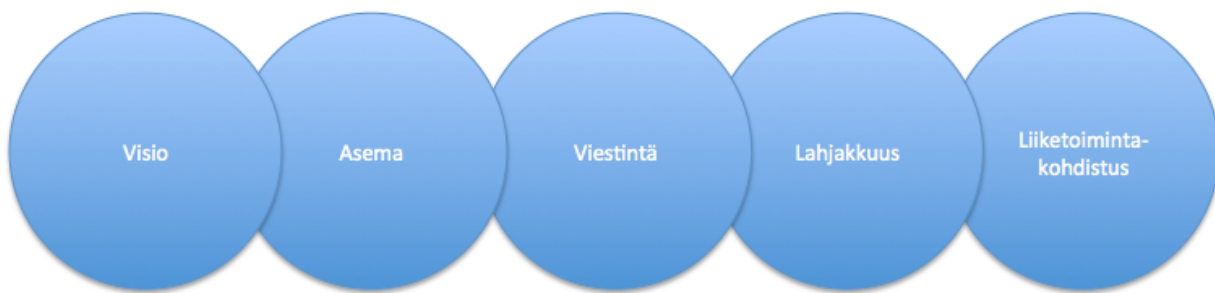
Sisäisen tarkastuksen johdon ja yrityksen ylimmän johdon vuorovaikutuksen tärkeyttä ei voi siis olla korostamatta liikaa. Onnistuneen prosessin kannalta vuorovaikutuksen pitäisi toimia prosessin kaikissa eri vaiheissa. Sisäisen tarkastuksen hyödyllisyys on riippuvainen yritysjohton selkeistä tehtävien määrittelyistä toimintaympäristön muutostrendien seurannasta ja raportoinnista yms. osalta. Tarkastusyksikölle asetettavien vaatimusten ja muutostrendeihin liittyvien tehtävien on luontevaa tulla yritysjohton suunnitelmasta tai nimenomaisesta tehtävänannosta eikä esimerkiksi sisäisen tarkastuksen säännöllisesti toistettavasti juoksevista tarkastuksista tai sisäisen tarkastuksen osaamisen painopisteistä. (Holopainen ym. 2006, 233.)

3.3.2 Sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja ja vuorovaikutus

Tutkimuksen 2.3 luvussa todettiin, että vuorovaikutus jakaantuu sisäiseen välittömään ja ulkoiseen välilliseen vuorovaikutukseen. Johtamista käsittelevissä tutkimuksissa on nostettu esille, että vuorovaikutustaidot on hyvän esimiehen tärkeimpiä ominaisuuksia. Johtajan vuorovaikutustaitojen vaatimukset kasvavat organisaatioiden kasvaessa. Kuten aikaisemmin todettiin, vuorovaikutuksen pitäisi olla kaksisuuntaista. Vuorovaikutustaitojen puuttuessa johtaja ei osaa perustella päätöksiään, eikä osaa kuunnella muun henkilöstön mielipiteitä tai ajatuksia. (Virtanen & Stenvall, 2010, 96.)

Sisäisen tarkastuksen sijoituessa organisaatiokaavioissa johdon alaisuuteen korostuu vuorovaikutuksen toimivuus myös johtoryhmissä. Tämä koskee erityisesti sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajaa, jonka velvollisuutena on olla vuorovaikutussuhteessa ylimpään johtoon, hallitukseen ja tarkastusvaliokuntaan. Virtanen & Stenvall korostavat vuorovaikutuksen toimivuutta johtoryhmässä. Heidän mukaansa johtoryhmän vuorovaikutuksen vaikeudet seuraavat kaikille organisaation tasoille ja osa-alueille, jos viestintä ei ole toimivaa ylhäällä (Virtanen & Stenvall, 2010, 98). Tästä syystä, vuorovaikutuksen pitää toimia myös ylimmän johdon keskuudessa, koska muuten ongelmat seuraavat kaikkialle organisaatioon. Vuorovaikutuksen toimimattomuus heijastuu näissä tapauksissa myös ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen suhteisiin.

Aikaisemmin mainitussa PWC:n tutkimuksessa 1.2 luvussa tarkasteltiin sisäisen tarkastuksen tilaa vuonna 2016. Tutkimuksessa nostettiin esille, mitkä piirteet tuottavat lisäarvoa sisäisen tarkastuksen toiminnalle. Tutkimuksessa toteutettiin yli 100 haastattelua, jotka kohdistuivat sekä sidosryhmän jäseniin, että tarkastusjohtajiin (CAE). Viideksi tärkeimmäksi ominaisuuspiirteeksi (Kuvio 9) muodostui viestintä (communication), visio (Vision), lahjakkuus (Talent), paikka (Position) ja liiketoimintakohdistus (Business Alignment). Tässä tutkimuksessa huomiota kiinnitetään ainoastaan viestinnän kohtaan, joka liittyy vahvasti vuorovaikutukseen. (PWC, 2016, 8.)



Kuvio 9. Sisäisen tarkastuksen ominaispiirteet (mukaillen PWC:n tutkimuksesta 2016, 8).

Tutkimuksen viestintään liittyvässä kohdassa todetaan, että ilman toimivaa viestintää sisäinen tarkastus saa epätodennäköisemmin sidosryhmien huomion, ja tällöin sidosryhmät vaikuttavat hitaammin muutokseen. Tutkimuksessa korostetaan lisäksi, että sisäisen tarkastuksen pitää kommunikoida sekä sisäisten että ulkoisten sidosryhmien kanssa, joilla kaikilla on erilaiset odotukset sisäisen tarkastuksen työstä. (PWC, 2016, 22.) Tutkimuksesta käy hyvin ilmi se, että

sidosryhmät vaativat entistä enemmän vastinetta esimerkiksi sijoitukselleen, jonka he ovat organisaatioon tehneet.

PWC:n tutkimuksessa nostetaan myös esille, että viestintä toimivaa silloin, kun viestintä on ajankohtaista ja tehokasta. Lisäksi tutkimuksessa painotetaan, että vuorovaikutuksen pitää nykyisin suuntautua myös organisaation ulkopuolelle. Tällöin sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajat saavat uusia näkökulmia asioista ja saavat myös palautetta toiminnastaan. Johtajat saavat luotua samalla uusia suhteita, mitkä auttavat vuorovaikutuksen parantumista (PWC, 2016, 23, 24.) Tätä väittämää tukee myös Deloitten tutkimus (Deloitte, 2016.) Tutkimuksessa kerrotaan sisäisen tarkastuksen tämän hetkisistä viestinnän välineistä. Tutkimuksessa todetaan myös, että sisäisen tarkastuksen parissa ollaan siirtymässä kohti reaaliaikaisen tiedon hyödyntämistä. Sidosryhmät haluavat nykyisin käytännöllistä tietoa eivätkä raportti kortteja jälkikäteen (Deloitte, 2016, 21).

3.3.3 IIA:n ammattistandardit sisäisen tarkastuksen johdon tukena

Kuten edellä mainittiin 2.1.1 luvussa sisäisen tarkastuksen työtä ohjaa IIA:n standardit. Standardit vaikuttavat myös sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajan tehtäviin. Sisäisen tarkastuksen toteutustapastandardin 2000 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan, pitää johtaa yksikön toimintaa tuloksellisesti ja varmistaa lisäarvon tuottaminen organisaatiolle. Standardissa puhutaan myös siitä, että riskienhallinnan ajatustavan mukaisesti johdon pitäisi määritellä toiminnoille ja organisaatioiden osille riskitasot. Toimintatavan puuttuessa näiden määrittely on sisäisen tarkastuksen johtajan vastuulla. (Sisäiset tarkastajat ry, 2012, 13.)

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit 1110, 1110 A1, 2010, 2020 ja 2060 tukevat ja antavat kehykset sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajan toiminnoille. Nämä standardit nostettiin esille myös Sarensin ja Beedlen tutkimuksessa standardeina, jotka tukevat sisäisen tarkastuksen suhdetta ylimpään johtoon (Sarens & Beedle, 2007, 6). Seuraavaksi tutkimuksessa tarkastellaan mainittujen standardien sisältöjä.

Standardin 1110 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan täytyy pystyä raportoimaan sellaiselle organisaatiotasolle, että sisäisen tarkastuksen velvollisuus täyttyy. Standardissa todetaan, että johtajan on annettava vuosittain vahvistus organisatorisesta riippumattomuudesta hallitukselle. Standardin kohdassa sanotaan, että sisäisen tarkastuksen tulee saada itse päättää tehtäviensä sisältö. Standardissa sanotaan lisäksi, että yksikön pitää saada itse päättää toimintojensa laajuudesta, suorittaa omat tehtävänsä ja raportoida tuloksensa (Sisäiset tarkastajat ry, 2012, 5, 6.)

Ammattistandardien suunnittelu standardi 2010 tukee myös sisäisen tarkastuksen johtajan roolia. Standardissa sanotaan, että johtajan tulee tehdä riskiperusteinen suunnitelma, mikä tukee tehtävien suorittamista organisaatio tavoitteiden mukaisesti. Suunnitteluun liittyvässä standardissa 2020 puolestaan käydään läpi suunnitelmien raportointia ja hyväksymistä. Standardissa sanotaan, että johtajan tulee raportoida toimintasuunnitelmat, resurssit ja muutokset. Sisäisen tarkastuksen johtajan täytyy raportoida näistä organisaation ylimmälle johdolle ja hallitukselle, joka hyväksyy ja tarkistaa edellä mainitut kohdat. (Sisäiset tarkastajat ry, 2012, 13, 14.)

Standardi 2060 sisältää sisäisen tarkastuksen johtajan raportoinnin ylimmälle johdolle ja hallitukselle. Johtajan pitää raportoida ylimmälle johdolle ja hallitukselle sisäisen tarkastuksen tarkoituksesta, toimivallasta, vastuusta ja toimintasuunnitelman toteutumisesta. Standardin tulkinta kohdassa puhutaan, että raportoinnin tiheys määräytyy keskusteluissa ylimmän johdon ja hallituksen kanssa ja siitä kuinka tärkeästä informaatiosta on kysymys. (Sisäiset tarkastajat ry, 2012, 15.)

Johtajan ominaisuudet vaativat monipuolisia taitoja eikä pelkästään ammattitaidolliset taidot riitä tehtävien suorittamiseen. Johtajien tehtävien laaja-alaisuudesta on tehty tutkimuksia, missä on arvioitu johtajien tehtäviä. Johtajien tehtävät voivat vaihdella päivän tai tunninkin aikana huomattavasti aina pienistä asiasisällöistä suuriin päätöksiin. Johtajat joutuvat samalla motivoimaan alamaisiaan, tekemään ratkaisevia päätöksiä ja jäsentämään organisaation toimintaa. (Virtanen & Stenvall, 2010, 66.)

4 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO

4.1 Empiirisen aineiston hankkiminen

Empiirinen osuus suoritettiin kvalitatiiviseen tutkimukseen kuuluvien haastatteluiden kautta. Kvalitatiiviseen tutkimusotteeseen keskittyminen antoi mahdollisuuden tutkia yksityiskohtia ja selvittää spesifisten toimintojen yhteyttä niin olosuhteisiin kuin tarkastusprosessin vuorovaikutus tilanteisiin (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 59). Haastatteluiden avulla selvitetään edellä 1.3 luvussa mainittuja tutkimuksen tutkimuskysymyksiä. Empiirisen osan haastattelut koostuivat kahdesta osasta. Ensimmäinen osa muodostui haastatteluista sisäisen tarkastuksen yksiköiden tarkastusjohtajille. Toinen osa haastatteluiden kokonaisuudesta muodostui haastatteluista ylimmälle johdolle. Ylimmälle johdolle suoritettavat haastattelut kohdistuvat henkilöille, minkä alaisuudessa sisäisen tarkastuksen yksiköt sijoittuvat organisaatiossa. Haastattelijoiden tuloksien analysointi antaa mahdollisimman kokonaisvaltaisen kuvan vuorovaikutussuhteesta osapuolten välillä.

Haastattelut toteutetaan puolistrukturoidulla haastattelumenetelmällä, mikä merkitsee samaa asiaa kuin teemahaastattelu. Eskolan ja Suorannan (1998) mukaan puolistrukturoidussa haastattelussa kysymykset ovat kaikille osapuolille samat ja vastauksia ei ole sidottu vastausvaihtoehtoihin, vaan haastateltavat voivat vastata niihin omin sanoin (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 47). Haastatteluiden valintaa tutkimukseen tukee lisäksi se, että kyseessä on vähän tutkittu alue Suomessa ja vastaukset vaihtelevat todennäköisesti henkilöiden omien kokemusten mukaan monitahoisesti. (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara, 1997, 205.)

Haastattelu menetelmänä sopii monenlaisiin tilanteisiin ja tutkimustarkoituksiin mutta sen käyttöä on aina harkittava suhteessa tutkimusongelmaan, kohteena olevaan ilmiöön, tapoihin hankkia tutkimusaineistoa ja käytettävissä oleviin taloudellisiin voimavaroihin (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 15). Haastattelun valintaa tähän tutkimukseen tukee se, että tutkijalta löytyy sisäisen tarkastuksen tehtävistä aikaisempaa kokemusta, joten termien tunteminen, haastatteluiden aikaisempi suorittaminen ja tehtävien tunteminen puoltavat menetelmän valintaa. Normaalin keskustelun omaisissa tilanteissa vuorovaikutus korostuu, ja näin tutkija saa haastattelun avulla mahdollisuuden lähestyä vaikeitakin tutkittavia asioita kuten, sitä mitä merkityksiä ihmiset antava kokemilleen tilanteille ja asioille. Vapaamuotoiset, syvälliset keskustelut antavat mahdollisuuden paljastaa asioita, joita tuskin muuten olisi tullut esille. Haastattelu on aina kuitenkin konteksti- ja tilannesidonnaista. Joten on hyvä muistaa, että tuloksiin liittyy aina tulkintaa ja tulosten yleistämistä

on tarkkaan punnittava. (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 11, 12.) Tämä pätee myös tämän tutkimuksen tuloksiin koska pitää muistaa, että aineisto jää tässä tutkimuksessa rajalliseksi pro gradu – tutkielmaan liittyvistä syistä johtuen. Haastattelu sopii kuitenkin menetelmänä parhaiten tähän tutkimukseen koska kyselytutkimuksen vaarana olisi, että vastaukset olisivat jääneet liian suppeiksi tutkimusongelman ja tehtävän kannalta.

Haastatteluissa apuna käytettiin ennalta tehtyä kysymysrunkoa, mikä edesauttoi haastatteluiden suorittamisessa. Kysymysrunko toimi kuitenkin haastattelutilanteissa enemmänkin teemana ja vastaajien esiin nostettaville asioille annettiin myös tilaa haastattelutilanteessa. Kysymyspatteriston laadinnassa hyödynnettiin osittain edellä mainittua Sarensin ja Beedlen tutkimusta, että tutkimuksen tuloksia pystytään vertailemaan yksityisen sektorin osalta heidän tutkimuksen tuloksiin. Kysymysrunko lähetettiin haastattelijan pyynnöstä etukäteen haastattelijan niin halutessa. Haastattelurungon käyttäminen mahdollisti haastatteluiden pysymisen itse aiheessa ja tutkimuskysymysten huomioimisen haastattelun edetessä.

Haastatteluiden aineisto tullaan kirjoittamaan puhtaaksi eli litteroimaan. Haastatteluiden analysointi suoritetaan sisällönanalyysin avulla. Sisällönanalyysin tarkoituksena on tiivistää tutkittava ilmiö yksinkertaiseen ja yleiseen muotoon (Tuomi & Sarajärvi, 2006, 105). Sisällönanalyysin hyvänä puolenä voidaan pitää sitä, että se sopii kaikkiin laadullisiin tutkimuksiin (Tuomi & Sarajärvi, 2006, 93). Tutkimuksen haastatteluiden käsittely perustuu sisällönanalyysin loogiseen päättelyyn ja tulkintaan, haastatteluiden aineisto hajotettiin osiin, käsitteellistettiin ja koottiin yhtenäiseksi kokonaisuudeksi analyysin tuloksena (Tuomi & Sarajärvi, 2006, 107).

Sisällönanalyysi tutkimuksessa suoritettiin aineistolähtöisesti eli induktiivisen otteen avulla. Induktiiviseen aineistonanalyysi on kolmevaiheinen prosessi. Ensimmäisenä haastatteluaineisto redusoiitiin, joka tarkoittaa aineiston pelkistämistä yksinkertaisempaan muotoon. Toisessa vaiheessa haastatteluista karsittiin kaikki ylimääräinen pois. Aineiston pelkistäminen tapahtui peilaamalla haastatteluaineistoa tutkimuksen tutkimuskysymyksiin. Tämän jälkeen aineistolle suoritettiin klusterointi eli aineisto ryhmiteltiin ala- ja päälukuihin aikaisemmin redusoinnin yhteydessä esiin nousseiden sanojen ja käsitteiden pohjalta. Aineiston klusteroinnin jälkeen aineistolle suoritettiin abstrahointi eli käsitteellistäminen. Abstrahointi vaiheessa aikaisemmin suoritettua yksinkertaistamisen perusteella suoritettiin luokituksia. Abstrahointia suoritettiin niin kauan, kuin päästiin teoreettisiin käsitteisiin ja johtopäätöksiin aineiston osalta. (Tuomi & Sarajärvi, 2006, 110-114.)

4.2 Tutkimukseen osallistuneet toimijat

Tutkimuksen empiirisessä osassa (Taulukko 1) toteutettiin haastattelut sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajille ja ylimpään johtoon kuuluville toimihenkilöille. Tutkimuksen toimijoiksi valikoitui tutkimuksen edetessä suuri suomalainen pörssiyhtiö, suuri suomalainen kaupunki ja yliopisto. Organisaatioista haastateltiin sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajaa ja ylimmän johdon edustajaa. Tavoitteena oli hakea vuorovaikutussuhteelle vertailukohde sisäisen tarkastuksen yksikön toiminnasta vastaavalta henkilöltä. Vertailun avulla pystyttiin arvioimaan osapuolten välistä vuorovaikutussuhdetta parhaalla mahdollisella tavalla. Tämä toteutui kaupungin ja yliopiston tapauksessa. Pörssiyhtiön tapauksessa ylimmän johdon haastattelu jäi puuttumaan ylimmän johdon kiireellisestä aikataulusta johtuen.

Organisaatio	Asema	Historia organisaatiossa	Haastattelun kesto
Kaupunki	Ylin johto	4 vuotta pormestarina ja 2 vuotta apulaispormestarina	28.22 min
Kaupunki	Tarkastusjohtaja	Toiminut noin kaksi vuotta organisaatiossa tarkastusjohtajana	29.55 min
Yliopisto	Ylin johto	Aloittanut organisaatiossa 1989 ja toiminut talousjohtajana vuodesta 2009	33.37 min
Ulkoinen palveluntuottaja	Tarkastuksesta vastaava henkilö	Työskennellyt organisaatiossa 16 vuotta ja toiminut toimiston vetovastuussa 4	24.56 min

		vuotta	
Pörssiyhtiö	Tarkastusjohtaja	Toiminut organisaatiossa puolitoistavuotta tarkastusjohtajan tehtävissä	1.39.30 min

Taulukko 1. Tutkimukseen osallistuneet toimijat

Sisäisen tarkastuksen edustajaksi muodostui kaupungin tapauksessa sisäisen tarkastuksen yksikön tarkastusjohtaja, ulkoisen palveluntuottajan tapauksessa sisäisen tarkastuksen toimintayksikön johtaja ja pörssiyhtiön tapauksessa sisäisen tarkastuksen yksikön tarkastusjohtaja.

Ylimmän johdon edustajina tutkimukseen osallistui yliopiston tapauksessa taloushallinnosta ja sisäistä tarkastuksesta vastaava henkilö. Kaupungin ylimmän johdon edustajana tutkimukseen osallistui pormestarin tehtävissä toimiva henkilö. Haastattelut suoritettiin paikanpäällä toimijoiden tiloissa aikaisemmin mainittua puolistrukturoitua haastattelumenetelmää käyttäen. Haastatteluiden kesto vaihteli noin 30-100 minuutin välillä.

4.2.1 Pörssiyhtiö

Kyseisen luvun lähteet ja viittaukset on poistettu anonymiteetin varmistamiseksi.

Pörssiyhtiö on suomalainen yhtiö energiatoimialalta. Pörssiyhtiön toiminta on alkanut 1950-luvun puolessa välissä ja sen osakkeista käydään kauppaa NASDAQ OMX Helsinki Oy:ssä. Yhtiön tavoitteisiin kuuluu rakentaa ja kehittää ympäristöystävällisempiä ratkaisuja öljytuotteiden osalta.

Yhtiön sisäinen tarkastus on osa yhtiön ohjaus- ja hallintojärjestelmää. Sisäisen tarkastuksen tavoitteena on kehittää ja arvioida päämäärien toteutumista, toimintojen taloudellista tehokkuutta, varojen varjelemista sekä lakien ja säännösten noudattamista.

Sisäisen tarkastuksen suunnitelmat perustuvat yhtiön strategiaan ja operatiivisten tavoitteiden toteutumisen varmistamiseen. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu lisäksi toteuttaa ylimmän johdon ja tarkastusvaliokunnan antamia erityistoimeksiantoja. Tehtäviin kuuluu lisäksi varmistaa,

että organisaatiossa noudatetaan johdon asettamia arvoja ja eettisiä sääntöjä. Sisäisen tarkastuksen toiminta perustuu toimintaohjeeseen ja toimintasuunnitelmaan, jonka tarkastusvaliokunta hyväksyy.

4.2.2 Kaupunki

Kyseisen luvun lähteet ja viittaukset on poistettu anonymiteetin varmistamiseksi.

Tutkimukseen osallistunut kaupunki kuuluu Suomen suurimpiin kaupunkeihin. Kaupungin sisäisellä tarkastuksella on erittäin pitkät perinteet. Sisäinen tarkastus on aloittanut toimintansa kaupungissa 1.6.1997 ja juhlii 20-vuotista taivalta juhlaseminaarin muodossa. Kaupungin sisäinen tarkastus koostuu tarkastusjohtajasta, tarkastuspäälliköstä ja kuudesta sisäisestä tarkastajasta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tukea pormestaria ja konsernijohtoa kaupungin tavoitteiden ja päämäärien saavuttamisessa

Sisäisen tarkastuksen yksikön asema kaupungin organisaatiossa on ylimmän johdon alaisuudessa. Yksikkö toimii pormestarin, kaupunginhallituksen ja tarkastusvaliokunnan alaisuudessa. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tarkistaa ja arvioida seuraavia asioita:

1. johtamis- ja hallintojärjestelmää
2. toimintojen lain- ja päätöksenmukaisuutta sekä tarkoituksenmukaisuutta
3. johtamisessa ja päätöksenteossa käytettävän tiedon luotettavuutta

Lisäksi sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu antaa suosituksia johtamisessa ja päätöksenteossa käytettävän tiedon suhteen.

4.2.3 Yliopisto

Kyseisen luvun lähteet ja viittaukset on poistettu anonymiteetin varmistamiseksi.

Yliopisto on Suomen suurimpia yliopistoja. Tutkimuskohteena olevassa yliopistossa sisäisestä tarkastuksesta vastaava henkilö on talousjohtaja. Yliopisto suorittaa sisäistä tarkastusta ostopalveluna omien tarpeidensa mukaan. Sisäisen tarkastuksen suurimpana tehtävänä on tuottaa varmentavaa tietoa operatiivisen johdon jäsenille.

Yliopisto suorittaa sisäisen tarkastuksen toiminnot ostopalveluna ulkoiselta palveluntuottajalta. Tutkimuksen haastattelu suoritettiin yliopiston taloushallinnosta vastaavalle henkilölle, joka vastaa sisäisen tarkastuksen järjestämisestä yliopistossa. Toinen haastattelu suoritettiin yliopiston sisäisen tarkastuksen tuottavalle ulkoisen palvelutuotannon organisaatiolle, jossa haastateltiin organisaation ylimmässä johdossa olevaa henkilöä.

4.3 Aineiston läpikäynti

Seuraavaksi tutkimuksessa käydään läpi empiiriseen osioon osallistuneiden haastattelijoiden vastauksia. Aineiston läpikäynnissä keskitytään erityisesti osapuolten väliseen vuorovaikutussuhteen laatuun, rakentumiseen, toimintaympäristön vaikutuksiin, raportointiin ja vuorovaikutussuhteen kehitysehdotuksiin.

Sisäisen tarkastuksen aseman määrittely on kiistattomasti yksi tärkeimmistä asioista sisäisen tarkastuksen tehtävien onnistumisen kannalta. Sisäisen tarkastuksen tehtävien määrittely, asema, valtuudet ja johdon tuki takaavat mahdollisuudet onnistuneeseen tarkastusprosessin ja toimintaan. Lainsäädännöllisestä näkökulmasta katsottuna sisäisen tarkastuksen tehtävät eivät ole pakollisia kuin pörssiyhtiöissä. Tämä näkökulma korostaa entisestään sisäisen tarkastuksen tehtävien määrittelyn, aseman ja valtuuksien määrittelyn tärkeyttä.

Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvailee valtuuksiaan ja mahdollisuuksiaan toteuttaa tehtäviään ostopalvelusuhteessa yliopistoon seuraavalla tavalla: *On siis valtuudet päästä niin kun — Kirjanpitoon me ei päästä mutta Intraan päästään ja sit saadaan henkilöstöltä apua kyllä ja eli kyllä me noita listoja saadaan ja sopimuksien läpi käytiin tossa viime vai toissa vuonna. Niin saadaan kaikki aineisto sitten.* Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvaili lisäksi yliopiston roolia tehtävien mahdollistajana seuraavasti: *Sillä tavalla mahdollistaa että he ovat osoittaneet meille oikeen henkilön aina ja ovat siellä esim. yks syksy me tahtiin vähän laajempi tavallaan, mikä vaatii kyselyä laajemmalta porukalta. Niin siinä kohtaan kun tuntu ettei tule vastauksia niin he esim. laitto muistutusviestiä.* Ulkoisen palveluntuottajan edustajan sanoista voidaan päätellä, että yliopisto mahdollistaa tarkastustehtävien suorittamisen tarkastuksien yhteydessä.

Kysyessä puolestaan kuinka ylin johto vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuvailee ulkoisen palveluntuottajan edustaja asiaa seuraavalla tavalla: *Hallintojohtaja ja talousjohtaja ovat siinä — Tavallaan määrittämässä ja sit me vaa hyväksytään se tarkastusvaliokunnassa.*

Tarkastusvaliokunta toki myös osittain painottaa jotain tiettyjä osa-alueita. Mä en oo ihan varma minkälainen keskustelu heillä siis Päivillä ja Lintusella ja tarkastusvaliokunnalla, että onko heillä muuta keskustelua, mistä mä olen tietonen sisäisen tarkastuksen osalta?

Yliopiston talousjohtaja ja sisäisestä tarkastuksesta vastaava henkilö kuvailee ylimmän johdon näkökulmasta asiaa seuraavasti: No meil on tota hallituksella tarkastusvaliokunta. Ja hallituksen toimintahan on semmosta ku kuitenkin hallituksen jäsen ei oo operatiivisessa toiminnassa sillä tavalla mukana. Ni heidän näkökulmastaan sisäisen tarkastus on merkittävä asia koska he haluavat tiettenkin tällästä nimenomaa ulkoista ulkopuollista varmennusta. Sen suhteen, miten operatiivinen johto toimii ja miten operatiivinen organisaatio toimii. Et siinä mielessä sisäisen tarkastus on kyllä kyllä niin kun. Tai tää on yks asia mikä on sisäisen tarkastuksen merkitystä lisännyt toisaalta, että joo, periaatteessa meil on ohjesääntö tai tämmönen. Hyvin lyhyt ei se mikään pitkä oo mut tämmönen mis määritellään, että tota mikä on juuri tarkastusvaliokunnan rooli ja ja hallintojohtajan rooli jne. että.

Yliopiston edustaja toteaa ylimmän johdon tuesta seuraavanlaisesti: No ei, sanotaan ettei yliopiston johto oo ollu tästä asiasta kovinkaan kiinnostunut. Että kyllä se on niinpäin et mä esitän johdolle ja mikä on mun nähdäkseni tämmönen tarkastuskohde ja he sitten ja hallintojohtaja sit lähinnä viime vuosina rehtori ei oo hirveesti tähän ottanu kantaa. Et se on ehkä enemmänkin jos löytyis joku tämmönen pulmakohda.

Kaupungin sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja kuvailee sisäisen tarkastuksen asemaa seuraavasti: On määritelty johtosäännössä, että toimii pormestarin ja hallituksen alaisuudessa. Lisäksi hän kuvailee sisäisen tarkastuksen valtuuksia seuraavalla tavalla: Joo no oikeestaan tässä on valtuudet todettu heti seuraavassa kohdassa. On oikeus viivytyksettä ja velotuksetta saada kaikki tiedot, asiakirjat, oikeus saada apua ja niin pois päin. Sitten me saadaan tarkastaa kaupungin kaupunkikonsernin kaikki toiminnot ja toimintayksiköt ja palveluntuottajille ulkoistetut palvelut. Me saadaan tarkastaa, silloin kaupunkia ja tytäryhteisöjä, että sitten vielä palveluntuottajien palvelun tuotantoon, että sitten vielä jos me ollaan myönnetty avustusta jonnekin. Rahoitettu ni siellä avustustoiminnan periaatteissa on määritelty, että on oikeus tarkastaa myös sitä avustavaa toimintaa. Kaupungin sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja esitteli vastauksien yhteydessä sisäisen tarkastuksen toimintasääntöä.

Kaupungin pormestarin vastaus tukee sisäisen tarkastuksen johtajan vastausta. Pormestarin vastauksesta käy ilmi, että sisäisen tarkastuksen näkyvyys on pyritty turvaamaan ja kuvaamaan laajasti organisaatiossa: *Joo se on kuvattu meil ihan kaikkialla organisaatiokaaviossa ja muualla. Et tavallaan me ollaan pidetty se näkyvillä, et kyl mä nään et sen asema on sen verran keskeinen että.* Pormestari totesi lisäksi sisäisen tarkastuksen näkyvyydestä ja havaitsemisesta seuraavaa: *Mulle se tietysti näkyy, mä koen et se yks tärkeimpiä niin ku johtamisen tavallaan semmosia saa tietoa koko organisaatiosta ja semmonen läsnä oleva — Mä nään omassa roolissani kumppanina et se on iso johtamisen tuki, että meil on niin ku varmaa oot nähnytkin et meil on organisoitu sisäsen tarkastuksen johtaja on suoraan mun alaisuudessa kun tehdään. Joskus täs johtamistehtävässä toi kulmahuone on yksinään paikka. Et se on hirveen tärkeitä et on joku tämmönen kenen kanssa voi sparrata ja vaihtaa ajatuksia.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja, toteaa valtuuksista ja asemasta seuraavasti: *On chätteri ja mä raportoin tarkastusvaliokunnalle suoraan ja toimitusjohtajan esimiehelle hallinnollisesti. Hän kuvailee tehtävien toteuttamista seuraavalla tavalla: Kyl mä sanoisin et sanotaan virallisesti on ja mä voin toteuttaa kyllä. Mutta ainahan on vähän sillain et aina voi tulla vastaan sellasta sisäistä pientä sellaista — Et tota mutta sanotaan, että yllättävän hyvä yllättävän hyvä kyllä. Ja sit tota myöskin se asenne on et mun mielestä arvostetaan kyllä arvostetaan vaikkakin vaihtelee sitä että pelätäänkö. Et tää vaihtelee kyllä. Mut asema sinänsä on hyvä ja sit tavallaan tuettu silla tavalla. Ja, tota se on tässä semmonen pääsääntöisesti hyvä mutta tota pientä. Tota ni ylimmän johdon näkökulmasta niin 95 prosenttisesti kautta 90 prosenttisesti on täystuki mut sit on se pieni osa siellä, joka jollain tavalla kokee ehkä myös jonkinlaista epävarmuutta.*

Sisäinen tarkastus joutuu raportoimaan toiminnastaan, joko hallinnollisesti tai sitten toiminnallisesti ja hallinnollisesti. Raportointi on riippuvainen sisäisen tarkastuksen yksikön asemasta ja tehtävien luonteesta. Seuraavaksi käymme läpi edustajien vastauksia liittyen raportointiin.

Kaupungin tarkastusjohtaja kuvailee sisäisen tarkastuksen osalta, että raportointi painottuu vahvasti sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan tapahtuvaan raportointiin: *Meil on sillain et katotaan vielä tuolta standardeista. Ni tota me toimitaan hallituksen ja tarkastustoimikunnan alaisuudessa me raportoidaan tarkastustoimikunnalle koontiraportti neljä kertaa vuodessa ja sitten seurantaraportti kahdesti vuodessa. Ja sitten seurantaraportti menee myös kaupungin hallitukselle. Sit me raportoidaan aina käsitellään se yksittäinen tarkastus tarkastuskohteen kanssa. Elikkä se saa*

meiltä keskeiset havainnot, toimenpide-ehdotukset ja sitten niiltä pyydetään aina kannanottoja niihin.

Pormestari totesi, että hän saa raportoinnin yhteydessä riittävästi informaatiota sisäiseltä tarkastukselta. Hän lisäksi totesi, että raportoinnin suhteen ei esiinny puutteita: *Emmä ainakaan ite oo kokenut puutteita siinä etten sais ainakin omaa tehtävää ajatellen, ni mä saan riittävää informaatiota.* Pormestari kuvaili raportointiin puuttumista lisäksi seuraavalla tavalla: *Emmä yleensä oo puuttunut siihen ihan esittämistapaan. Mut siin ihan listapalaverissa ennen kuin tarkastustoimikunnille laitetaan mitään ni siinä yleensä käydään kyllä läpi säännöllistä keskustelua et, mitä on tulossa et niinku avaa näitä mitä on näitä huolia ja muuta et joo kyl sellasissa. Mut mä oon välttänyt sitä et mä koen se taas vaarantaa sit objektiivisuutta jos mä tuun sanoo tää pitää suositella näin tai näin.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja kuvailee raportointia puolestaan seuraavasti: *Tai hallinnollisesti mä tavallaan raportoin toimitusjohtajalle mut sitten niin ku linjassa tarkastusvaliokunnalle et charterissa on et esimerkiksi mä käyn toimitusjohtajan kanssa tarkastusvaliokuntaan menevät läpi.*

Ulkoisen palveluntuottajan sisäisestä tarkastuksesta vastaava edustaja toteaa asiasta puolestaan seuraavasti: *Toiminnallisesti raportoidaan niin, että ensiksi käydään talousjohtajan kanssa läpitte havaintoja ja sitten sen jälkeen hallituksen tarkastusvaliokunnan kanssa.*

Toimijoiden välisen vuorovaikutuksen pitäisi olla kunnossa myös tarkastusprosessin eri vaiheissa. Kuten agenttiteoriassa aikaisemmin todettiin, agentin pitäisi raportoida suorituksistaan säännöllisesti ylimmälle johdolle. Vuorovaikutuksen toimivuus korostuu erityisesti tarkastusprosessin alussa, että ylimmän johdon näkökulmat saadaan prosessiin mukaan. Ylimmän johdon ja tarkastusjohtajan vuorovaikutuksen toimivuus korostuu esimerkiksi vuosisuunnitelman ja tarkastussuunnitelman tekemisen yhteydessä.

Ulkoisen palveluntuottajan edustaja toteaa raportoinnista tarkastusprosessin aikana seuraavalla tavalla: *Se on tehtävittäin eli tota. Tänä vuonna ei tosiaan ole kuin yksi tehtävä. — Mut tota alkuun käydään sitä suunnittelua läpi ja mietitään et, mitä ois tehtävä. Ja kun mä saan tehtävän ni mä teen siitä sit tehtävärungon elikkä mitä ja kun mä tiedän mikä mun tavote on.*

Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvailee vuorovaikutusta tarkastusprosessin vaiheissa seuraavasti: *Ensin vuosisuunnitelmassa on jo aika tarkkaan jo se mietitty. Ja sit tota katotaan vielä tarkemmin, puhutaan ja keskustellaan Päivin kanssa tarkemmin sit siitä, että mitä oikeestaan tehdäänkään ja mitä materiaalia me tarvitaan. Mitä tietoa tarvitaan siihen ja löydetäänkö me se itse vai pyydetäänkö me heiltä se. Ja sen jälkeen sitten raportoin Päiville oikeestaan tota välihavaintoja.*

Yliopiston sisäisestä tarkastuksesta vastaava henkilö kuvailee raportointisuhdetta prosessin aikana puolestaan seuraavalla tavalla: *Joo sittenhän hän tietysti hakee sit informaatiota muilta henkilöiltä ku multa. Ja mahdollisesti niiltä toimijoilta ja haastattelee eri osa puolia. Et lähinnä se suunnitteluvaihe ja käynnistämisvaihe ja sitten se raportointivaihe missä tota, jossa mä olen mukana.*

Yliopiston haastattelun tuli myös esille, että palveluntuottajan roolia arvioidaan sopimuksen päättymisen yhteydessä. Hän kuitenkin kuvaili arviointia seuraavasti: *No joo, ei oikeestaan muodollisesti oo tehty mitään tämmöstä arviointia. Et nythän meillä on tää palvelusuhdesopimus on määräaikainen ja sit ku mehän joudutaan kilpailuttamaan, sitä uudelleen aina aika ajoin. Ni tässä yhteydessä tietenkin täytyy tehdä.*

Kaupungin tarkastusjohtaja kertoo asiasta seuraavanlaisesti: *Meillä tarkastustoimikunta kokoontuu 5-6 kertaa vuodessa. Eli 2015 se on kokoontunut 6 kertaa ja silloin siellä on käsitelty niitä seurantaraportteja ja sitten yhteenvetoraportteja. Yhteenvetoraportti tai koontiraportti on semmonen, joka pitää sisällään neljännesvuoden aikana tehdyt tarkastukset. Sitten se seurantaraportti, mikä on kaks kertaa vuodessa. Tarkottaa sitä, että me ollaan käyty läpitte niissä koontiraporteissa esiintyviä esitettyjen suostuksien toimeenpano. Ne sit ikään tulee puolen vuoden tai vuoden viiveellä sinne. Et sillan katotaan, mihin toimenpiteisiin ollaan ryhdytty. Kaupungin tarkastusjohtaja toteaa lisäksi raportoinnin määrästä, että se on hänen mielestään riittävällä tasolla tällä hetkellä: *Se on aika riittävä määrä kyllä, kun sä mietit et kvartaaleittain laaditaan raportti ni se on ihan ok. Jos meil sit tulee sellasia asioita, jotka on niin merkittäviä tai niihin sisältyy niin merkittäviä riskejä. Ni sit ne voidaan erikseen käydä läpi pormestarin kanssa ja sitten halutessaan me saadaan tarkastustoimikunta siihen nopeemminkin koolle. Meillä se systematiikka on se et 5-6 kertaa vuodessa.**

Kaupungin tarkastusjohtaja kommentoi tarkastusprosessin vuorovaikutusta seuraavasti: *No joo siis, jos tulee tarvetta tarkastuksen kuluessa merkittäviä riskejä ni voidaan olla yhteydessä. Sinänsä on perustarkastuksen yhteydessä tulee sinänsä harvoin mitään sellasta, vaan se kyetään käymään läpi sen tarkastuksenkohteen kanssa. Taikka sitten sen tarkastuksen kohteen esimiehen kanssa. Sillein se sitten ratkotaan ja sitten ku ollaan saatu lopullinen raportti, johon on saatu yksikön kommentit ni sit se menee ihan normaalin prosessin mukaan tarkastustoimikuntaan.*

Pormestari kuvaili tarkastusprosessin aikana tapahtuvaa vuorovaikutusta seuraavalla tavalla: *Ihan kauheen syvälle siin käytännönprosessissa ei kannatakkaan olla. Et on tärkeä etten mä tee mitään semmosta et sanotaan et mä oisin ohjaamassa. Se mitä meil on tehdään suunnitelmat tai käydään ne läpi tuolla tarkastustoimikunnassa. — Toki sitten täs suunnitteluvaiheessa siin tulee niit ad-hoc tilanteita jossa nousee aina esiin jokin huoli. Joskus mä saatan nostaa sen että mä oon kuullut tällästä huhua et onko teijän mahdollista nostaa. Niil on varattuna semmosta joustopäiviä siinä, että jos nousee joku huoli ni voi ilmottaa et nyt on kuullu tällästä et onko teijän mahdollista kattoo ja tarkastaa ja tällästä. Ja heille ittelleen tulee tietysti kanssa tietoo eri puolilta ni tavallaan tulee sit tällasii nopeita tarkastettavia tilanteita. Matkan varrella ku he tekee tarkastusta ni se on ollu semmonen kohta, jossa oon kokenut että en halua*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja toteaa raportoinnista tarkastusprosessin aikana seuraavasti: *Joo eli neljännesvuosittain. Meil on näistä tarkastuksista tarkastusvaliokunnalle, et sillon on neljän tarkastuksen yhteenvedot menee. Ja sitten mä olin nyt yhdessä tämmösessä, missä oli viides semmonen, missä käsittellään näitä riskienhallinnan ja muita asioita. Ni tota eli ehkä neljä on se virallinen raportointi. Sitten on tietysti jokaisesta tarkastuksesta on 16:sta ni jokaselle kohteelle ja tietysti raportit menee koko ylimmälle johdolle.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja totesi myös, että raportointi aiheuttaa myös haasteita: *Mutta oikeestaan täs on sanotaan et se taas asettaa hirveesti haasteita raportoinnille. Et ku sä tiedät et sul on aika paljon asioita mitä pitäis päätyä sinne johdon tietosuuteen et, miten se sit kumminkin poimit sieltä ne tärkeet ja sit vielä niin et ne tulis ymmärretyksi. Tavallaan. Ja sit he kokee et tulee vähän liikaa et ja et miten sä voit niinku et sähän vasta tulit tähän ja et se sit tavallaan sellanen sit ku mä teen jotain hyvin paljon erilailla ni myöskin se et koen ja tavallaan mä oon aina ollut hirveen innokas tästä asiasta niinku varmaa huomaat. Ni mul on aika paljon sanottavaa ja mielipiteitä asioista.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja totesi lisäksi ajan ja raportin muodosta seuraavaa: *Sit tota mun on vaikee myöskin pidättäytyä. Niin ku et mä vaan katson ne, mitä mä oon käsitelly ehkä jossain yhteyksissä niin ku ylipäättään sitä johtamista ja sellasta. Et uskaltaa nousta sen kakun päälle koska sit loppujen lopuks se ku sä meet sinne ja se ku sulle on se kasa niitä asioita siihen ni mä oon niin kun sanonu. Et hei mitkä on ne kolme asiaa, mikä tässä on ne olennaiset asiat et ketään ei oikeestaan kiinnosta mikään muu. Et ku sä meet siihen 15min aikaa et esitä asias ni kumpi on tärkeempi et se sul on ne lipirrykset kunnossa vai se sun sanoma ja viesti on siin kohtaa niin et sä saat vaikutusta aikaseks tavallaan keskittyy siihen. Ja siihen et mitä sä niinkun kerrot, mitä sä sanot, mitkä on ne kolme asiaa siinä ja et sä pystyt olee niiden kolmen asian takana ja sulla on päässä ja jossain ne kuitenkin.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan mukaan yhtiön tarkastusprosessin aikainen vuorovaikutus on aktiivista: *Kyl me itse asiassa aika paljonkin. Tottakai meil on, me tehdään oma semmonen tällasia asioita. Mut kylhän me käydään hirveesti materiaalia läpi, jos sitä vaa on tarjolla niin ku pyydetään. Keskustellaan henkilöiden kanssa jollain tavalla tiedetään et ne on tän asian tota. Kyl me aika paljon siin vaiheessa ja sit meil tota ni on virallisempi alotuspalaveri, jossa me ollaan edelleenkin aika draftin kanssa liikkeellä ja sit siinä viel käydään sit keskusteluu. Et meil voi olla itse asiassa muutamakin tällainen keskustelu ja sen lisäksi käydään vielä yksittäisiä keskusteluja.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan vastauksessa korostui taustatyön merkitys tarkastusprosessin alussa. Lisäksi hän nosti esille sen kuinka tarkastustiimin kokemattomuus näkyy raportoinnin yhteydessä: *Ja käydään läpi ja pyydetään viel tietty materiaali ihan sen scoupin ja — Itse asiassa täl hetkellä mul on pöydällä yks raportti, mitä mä oon täs koht kirjottanu puoltoista kuukautta. Et mul on ehkä ongelma se et mä oon vähän hands out vähän itekki liikaa nyt tekemässä näitä. Sen takii et meil on aika paljon tekemistä ja sit ehkä mä koen, että et mun tiimissä ei välttämättä tai toinen on tosi hyvä tekee tai sillai pystyy aika hyvin luottaa et se kirjottaa mutta sitten tota, että mä vaa täydennän ja sillai on jotenkin se et on se ajatus paljon enemmän se. Sit taas toisella on ehkä enemmän sillä tavalla, että tuntuu et ku ollaan tässä puoltoista vuotta tehty ni yhdessä vähitellen pikku hiljaa et ymmärtää et, mitä täs ollaan tekemässä.*

Ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen vuorovaikutus on parhaimmillaan silloin, kun tarkastusprosessista syntyy keskustelua ja erilaisia näkökulmia. Seuraavaksi tutustumme haastattelijoiden vastauksiin itse vuorovaikutukseen, vuorovaikutuksen kehittämiseen ja ongelmiin liittyen.

Ulkoisen palveluntuottajan edustajan vastauksesta huomaa, että vuorovaikutuksessa olisi parannettavaa. Lisäksi vastauksesta käy ilmi, että sisäisen tarkastuksen tehtävien suunnittelua pitäisi parantaa: *Vuorovaikutuksen kannalta no tota tuntuu et sielläkin on aika kiireistä. Eli tavallaan se asioiden liikkeelle saanti sen suunnitelmanteko on laahannut vähäsen. Ja tota ja viime vuonna tuli minullekin vähän yllätyksenä se, että aloin kysellä vasta aika pitkällä keväällä, että et pitäiskö sit jotain tehdä et mä oon vähän varannut täällä päässä et suunnitelmia. Niin joo me päädyttiin, et tänä vuonna ei tehdä oikeestaan mitään.*

Myös yliopiston sisäisestä tarkastuksesta vastuussa olevan henkilön vastauksesta käy ilmi, että vuorovaikutussuhteessa ja itse tarkastusprosessissa olisi parannettavaa tällä hetkellä: *Ois pien parannuksenvara myös sieltä puolelta. Että tota sen suunnitelman laadinnassa ja sitten esim. sanotaan et me ollaan sovittu, että meidän niin ku tarkastuspäivät per vuosi on sellaset 20-30 ni kahenkymmen ja kolmenkymmen tienoilla. Ni siinä suunnitelman laadinnassa ja sit jos siinä on normaali vuonna ehkä pari teemaa, jota erityisesti tarkastetaan. Ni sitten näistä on suunnitelmakokoukset ja ja tota mahdolliset ja haastattelut ja sanotaan, että ei niitä kontakteja välttämättä kauhean paljoa ole. Mutta ehkä ehkä sanotaan viis kuus vuoden mittaan. Lisäksi kysyessä kuinka nopealla aikataululla suunnitelmia pystytään muuttamaan tai tekemään yliopiston talousjohtaja totesi seuraavaa: No ehkä tota parin kolmen kuukauden varotusajalla voi saada. Mut kyllä heidän resurssit on kuitenkin aika suunniteltu niin ku vuoden mittaa. Ei sinne sellasta äkillistä ylimäärästä kyllä jollei.*

Kaupungin tarkastusjohtajan mukaan kaupungin tapauksessa vuorovaikutus toimii tällä hetkellä: *On se kunnossa kun mietitään, että se ulkoinen laaduntarkastaja haastatteli seitsemän kahdeksan henkilöä, jotka olivat sitä ylintä johtoo. Lähdettiin sieltä ylimmästä johdosta eli pormestarista, hallituksen molemmista varapuheenjohtajista ja konsernijohtajista ja muista. Ni tota sieltä tuli se ihan sama, että meillä se yhteistyö tarkastustoimikunnan ja pormestarin välillä ja konserninjohdon välillä on hyvä. Se on välitön se yhteistyö ja voidaan keskustella luottamuksellisesti asioista.*

Pormestari vahvistaa kuvailullaan vuorovaikutuksen toimivuuden kaupungin tapauksessa: *Kyl mä sanoisin et semmonen kaikkein tärkein termi, mitä mä käyttäisin on hyvä luottamus. Luottamuksellinen. Se on sen kaiken a ja o pystytään puhuun ja sit jos mä havaitsen jonkun huolen tääl organisaatiossa ni mä ottaa sen puheeks tai he voi tulla kertoo siitä, että tavallaan semmonen välittömyys että. Et joo kyl mä oon kokenu et välit on hyvät.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan vastauksesta käy ilmi, että vuorovaikutussuhteessa on parannettavaa. Vastauksesta käy kuitenkin ilmi, että vuorovaikutuksen kehittäminen on enemmänkin kiinni osapuolien oikeiden tasojen löytämisestä: *On kehitettävää. Et kyl mä sit haluun mut sanotaan et se pikku hiljaan alkaa löytää niitä malleja, miten se alkaa toimii. Ja sitten eri tahojen kanssa sit ehkä vähän eri tavalla. Mutta kyl mä sit vähän viel haen. Ku et sä tiiä sitä ku mä oon itekki pyrkiny hakee sit, mikä ois se best practice tavallaan tässä ku mä en tavallaan oo ollu talon sisällä. Et mikä on se riittävä äkseksi ja riittävä niin ku se vuorovaikutuksen et onks se just se et pitäis olla kaikissa niissä johtoryhmissä vai riittääks vaa se et on joku semmonen et mä yrittäny et on niitä muutamia kertoja. Ja et pitäiskö olla kuinka paljon niit henkilökohtasii? Et mä oon esimerkiksi suunnitellun yhteydessä niinku mä oon kaikki johtoryhmän jäsenet haastattelin. Mul oli valmispaketti siihen ja sit me tehtiin semmonen sisäsen valvonnan kyselyn ja mä esittelin sen heille ja he sai kommentoida sitä. Et yrittäny tavallaan antaa heille jotain, mistä keskustella ja tuoda näkemystä.*

Kuten tutkimuksessa kävi aikaisemmin ilmi, että vuorovaikutuksen kehittyminen luottamukseksi tarvitsee aikaa. Ihminen tunnetaan rationaalisena toimijana, kuka tavoittelee pääsääntöisesti omaa etuaan. Tästä syystä vuorovaikutuksen kehittyminen tarvitsee niin aikaa kuin luottamusta toiseen osapuoleen. Seuraavaksi haastateltavien vastauksia liittyen vuorovaikutuksen kehittämiseen ja sisäisen tarkastuksen toimintojen yhteydessä.

Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvailee ostopalvelun toimivuutta, vuorovaikutusta ja sen kehittämistä seuraavasti: *Muuten toiminut ihan ok mun mielestäni. Se että ehkä et vois tavallaan olla semmonen pidemmän aikavälin suunnitelma myös. Mihin halutaan, että funktio täytettäväksi ehkä niin kun tavallaan. Se ei oo loppujen lopuksi ihan selkeetä, kun on omat kontrollitoimenpiteet. Sitten on tilintarkastus ja sitten on vielä sisäisen tarkastus. Se ei ehkä oo tavallaan selvää, mikä näiden kolmen toimijan roolit siinä yhteistyössä on.*

Yliopiston edustaja totesi samasta asiasta seuraavasti: *Kyllä et se meidän keskusteluyhteys on hyvä ja meidän kommunikaatio on hyvä. Mut siiten taas ku me ollaan sovittu jostakin tarkastuskohteesta. Ni kyl me joudutaan pikkasen peräämään ja patistelemaan, missä meidän raportti on? Ostopalvelusuhteen kehittämiseen liittyen hän toteaa seuraavaa: No sanotaan, että jotta hyödyt olis isommat ni varmaa pitäis olla. Et tällä määrällä kommunikaatiota tavallaan ne on vähän latentteja ne hyödyt. Et ne on vähän semmosia, että saisimme hyötyä jos meillä nousisi joku erityinen tarkastusongelma.*

Kaupungin tarkastusjohtaja toteaa kehittämisestä seuraavaa: *No tota siis semmosta kun tarkastustoimikunnassa on sellaisia jäseniä, jotka ovat hyvin monessa asiassa mukana ja vaikka se kokoontuu viis kuuus kertaa vuodessa. Ni ehkä sellanen et ois niin kuin, ei voi sanoa välittömämpää mut ois enemmän aikaa et ois semmonen. Ei mentäis aina tietyllä tavalla asialistan mukaan vaan olis vaa semmosta avoimempaa keskustelua. Semmoselle enemmän tilaa ja aikaa. Se vois olla semmonen ihan hyvä. Mitä isompia johtajia on ni sen tiukempi se aikataulu on ja sit aina välillä lisäarvo tai hyöty vois tulla siitä, että pystyy pysähtymään ja ottaa aikaa.*

Kaupungin pormestarin vastauksesta käy myös ilmi, että ajan löytäminen voisi kehittää vuorovaikutussuhdetta parhaiten. Hän totesi vastauksessaan seuraavaa: *Kyllä se mun mielestä on kunnossa täl hetkellä. Kyl mä koen et siin on nää perus elementit luottamus, meil on säännöllinen rakenne mil me varmistetaan et tää prosessi toimii ja et tieto kulkee. Ja sitten myöskin se et henkilötasolla just toi luottamus on se on hyvä et. Vielä kerran sen voi sanoo et se kiire on ainoo, mikä siin on se.*

Tarkastusprosessin kehittämisestä pormestari totesi seuraa: *Sitä rajanvetoo me ollaan nyt työstetty suhteessa riskienhallintaa. Et se toinen mikä on ollu, mikä on musta menny nyt kyl parempaa suuntaa. Et se oli jossain välissä meil oli siel toisella puolella riskienhallinnan puolella vaihtuvuutta. Ja tääl oli semmonen tavallaan epämääräinen tilanne hetken aikaa organisaatiossa tän osalta. Et sillon ehkä nojauduttiin et sillon vetämään tai jouduttiin miettii aika tarkkaan et mihin asti sisänen tarkastus voi tulla täs tueksi asti. Se on ollu semmonen mikä mut ei sekään ehkä täl hetkellä et must tuntuu se vuorovaikutus on löytyny hyvin ja on löydetty se tavallaan se — Just ja se rooli jako et se toinen vastapuoli on kans käydään sit vuorovaikutusta. Toki se miten me ollaan mietitetty sitä koko sisäsen tarkastuksen kehittämistä siihen miten et miten sitä vaan sisästä tarkastusta strategisempaan suuntaan et miten se tukee meidän strategisista johtamista myös.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja jatkoi edellä mainittua optimaalisen vuorovaikutuksen pohtimista. Vastauksesta käy ilmi, että oikean vuorovaikutussuhteen taso pitää etsiä ja aina eteen ei tule pelkästään iloisia asioita: *Ehkä semmosta, mitä sä nyt sanoit et mä oon ehkä asiapainotteinen. Se on ehkä se mun semmonen. Et sit vois ehkä olla semmosta vapaamuotosempaa relationship managementti siin ja sellasta. Et tota ni kahvilla käyntii. Mut se on varmaankin sellanen mut sit siin ehkä tulee semmonen et, kuinka täs roolissa? Nykymaailmahan on taas semmonen et ihmisethän ei sillä tavalla hirveesti työn ulkopuolella työ — Sillä tavalla ku ennen vanhaa oli*

sellasta. Mut nyt niin ku hoidetaan niitä asioita. Et tota, et se keskustelut niistä lapsista ja kaikesta ehkä se on lähimpien. Johto on kuitenkin ehkä siin ku niitten kanssa on niin vähän sit aikaa. nii. Myös se et meil on näit joitakin johtoryhmän jäseniä, jonka kanssa on vuoden aikana istuttu lounaalla ja siel sit höpötellään niin ku lomamatkoista, sairauksista ja vanhemmista ja sellasesta. Mut aika vähän sit.

Pörssi-yhtiön tarkastusjohtaja kuvaili, että aina keskustelut eivät herätä aplodeja. Lisäksi pohdiskelun aiheeksi nousi sopivan tason löytäminen ja toteaminen roolin yksinäisyydestä: Et tota sit taas tos oli yks nettikokous, jossa sit taas tota nousee semmosii ei niin miellyttävii asioita niin ku muun taholta siihen pöydälle. Mikä taas niin ku ei välttämättä ei välttämättä vaa herätä aplodeja. Ni silloin tavallaan et mut niinku silloin tavallan siin niinku on niit et asioita mut siis niinku siis siin on sellasta et mikä on sit se sopiva taso? Mut jonkulaista mä ajattelin sellasta henkilökohtasempaa vois olla. Niin ku tietäs ihmisestä vähän enemmän, se antais ehkä pikkasen enemmän sit. Mut tää on just se mielenkiintonen osa-alue et relationship managementissä just et, miten se rakennat ja luot niit suhteita? Et mikä on riittävä ja mikä on liian vähän, mikä on liian paljon ja miten sä semmosii hankalia juttuja lähet ratkomaan. Minkälaisii ratkasumalleja tavallaan niihin vois olla. Ja tota niitäkin on ehkä ollu ja vähän joutunu pohtimaan. Sit sitä tietyllä tavalla oot tässä aika yksin.

Tarkastusjohtajat ja ylimmän johdon edustajat totesivat myös muita mielenkiintoisia asioita haastattelujen yhteydessä. Pohdinnan aiheeksi nousi ajan käyttäminen, konsultointi ja sisäisen tarkastuksen tarpeellisuus yliopiston tapauksessa. Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvaili tarkastussuhdetta seuraavasti viime vuosien ajalta: Eli ei siel mitään vahvaa tällästä sisäisen tarkastuksen perinnettä ole. Ja tosin mä luulen mut toisaan et se on jäänyt vähän tyhjin. Mut mä keväällä aloin kyselee et sit mä kuulin yhtäkkii aijaa oikei, et tänä vuonna ei tehdä mitään. Et selvä. Mut sit taas ostopalveluissa helpompi on tinkiä, että ei välttämättä tehdäkään ja jätetään tekemättä jotain. Heidän tekemä tällainen tarkastus eikä sinänsä ole sisäistä tarkastusta.

Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kommentoi lisäksi, että konsultin ja sisäisen tarkastuksen roolit saattavat mennä liiankin herkästi sekaisin: Ja sitten tavallaan se, että se ei ole sisäistä tarkastusta vaan se on neuvontaan niin sen rajaaminen on ehkä tällainen, missä on enemmän keskusteltu, että on. Olen joutunut sanomaan, että tämä ei kuulu sisäisen tarkastukseen. Edustaja kommentoi lisäksi yliopiston suunnitelmallisuutta sisäiseen tarkastukseen liittyen: Jos ois vuosiohjelma silloin tavallaan se menis rakenteellisemmin ja nivoutuis ehkä paremmin siihen tilintarkastuksen kanssa. Se oli se yks mul on semmonen tuntuma että tilintarkastuksen sisältöön tavallaan luotetaankin.

Yliopiston sisäisestä tarkastuksesta vastaava henkilö toteaa puolestaan omasta ja ulkoisen palveluntuottajan toiminnasta seuraavaa: *Mutta mun kyllä täytyy sanoa, jos meillä on ollu hieman huteraa tää suunnittelu niin välillä on kyllä niinkin, että heiltä tulee aivan viime tipassa ja hyvin niukkaa raportointia. Et ei sielläkään siihen niinku sit ihan kauheesti oo panostettu. Mikä tietysti palveluntuottaja tekee sen, mitä me vaaditaan eikä yhtään sen enempää et.* Yliopiston sisäisestä tarkastuksesta vastaava henkilö kuitenkin painottaa erikseen, että suurimmat parannuskohteet ovat heidän puolellaan. Pohdiskelun aiheeksi nousee kuitenkin myös ulkoistamisen rooli: *Ni kylhän ne parannuskohteet on enemmän meidän omalla puolella. Meidän suunnittelun pitäis olla enemmän pitkäjänteisempää ja meidän oma panostus siihen isompi. Mutta tota toisaalta mut kylhän me se sen takia ulkoistetaan, että meidän ei tarvitsisi itse tehdä niin paljoa sen hyväksi. Että ehkä semmonen aktiivisuus myös aloitteellisuus.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja totesi vuorovaikutuksesta ja omista vanhoista käytännöistä seuraavasti: *Niin ku tavallaan se, että se vuorovaikutus mä luulen, että ollaan vielä vähän vaiheessa sen osalta. Niinku sanoin et täälläkin monet asiat menee piirun verran hitaammin kun, mitä on ehkä tottunut. Sen sillan rakentaminen, mikä on merkittävää osittain tän sun työnkin ja osittain. Sitä mä oon niin kun sanonu et ku meil on sillon 14.3 se ku ehdotin et meijän relationship management ku yhtiöissä, mikä voi olla niinku aika vaikee nii ku se on niistä ihmisistä kiinni.*

Kaupungin tarkastusjohtaja totesi omasta ajankäytöstään seuraavaa: *Omasta työajasta kolmannes tai puolet menee pelkästään konsultointiin ja johdon kanssa asioiden läpikäyntiin ennaltaehkäisevällä tavalla tai keskusteluihin ja sit ehkä tota noin niin noin neljäsosa runsas menee oman yksikön asioiden ohjaamiseen. Sanotaan että yli puolet on sitä vuorovaikutusta muiden toimijoiden kanssa. Meijän tarkastajistakin voi sanoa että noin kolmannes työajasta menee niinkun konsultatiivisesti asiantuntijana tukena eri asioissa.*

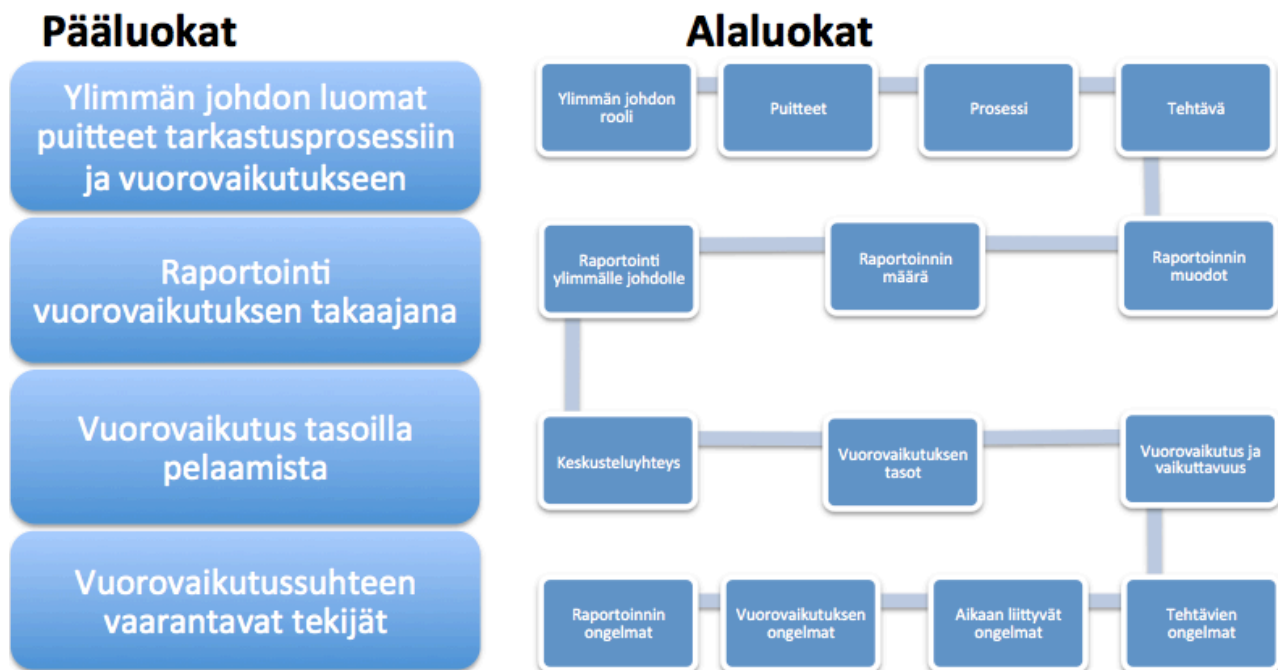
Pormestari haastattelun yhteydessä nousi esille myös sisäisen tarkastuksen konsultatiivinen rooli. Hän totesikin sisäisen tarkastuksen konsultatiivisesta ja oppia jakavasta otteesta seuraavaa: *Siellä aina nostetaan näitä riskienhallinnan ja muita näkökulmia ja tavallaan tässä mielessä mä nään tän sisäisen tarkastuksen roolin parhaimmillaan konsultatiivisena, että jakaa myöskin tätä oppia. Et jos jossain havaintaa jotain ni tuodaan niitä oppeja sit laajemmalla tilivelvollisien joukolle.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja pohti kuinka herkästi sisäisen tarkastuksen ja konsultoinnin roolin sekoittuvat: *Toki mä oon sit huomannu et on se rajan vetäminen siinä, et oonks mä tarkastaja vai oonks mä konsultti? Mä oon yrittäny myös sanoo tos niin ku ylimmälle johdolle että tarkastusvaliokunnalle, että koska olemme kasvava kehittyvä yhtiö ni et on mä koen et tässä meidän rooli konsulttina ja neuvonantajana on isompi kun et mä varmennan jotain, koska meil koko ajan aika paljon muuttuu asioita.*

Yliopiston sisäisestä tarkastuksesta vastaavan henkilön haastattelussa kävi ilmi, että yliopiston tapauksessa sisäisen tarkastuksen tarpeellisuuteen tullaan tulevaisuudessa kiinnittämään huomiota: *Ei sillä tavalla se ei oo pakollinen ja tota nii et sanosin et onko meidän järkeä pitää sitä? Voitaisko me luopuu siitä kokonaan? Ni niin, et kyl mä sanoisin et eniten se on siitä just se hallituksen tarkastusvaliokunnan intressi, joka niin ku tavallaan.* Yliopiston haastattelussa selvisi lisäksi, että toiminta sisäisen tarkastuksen suhteen on tällä hetkellä erittäin satunnaista: *Kyl se on oikeesti aika satunnaista.*

5 YLIMMÄN JOHDON JA SISÄISEN TARKASTUKSEN VUOROVAIKUTUSSUHTEE ANALYSOIMINEN

Tutkimuksen haastatteluiden analyysi perustuu sisällönanalyysin loogiseen päättelyyn ja tulkintaan. Haastatteluiden aineisto hajotettiin osiin, käsitteellistettiin ja koottiin yhtenäiseksi kokonaisuudeksi sisällönanalyysin tuloksena (Tuomi & Sarajärvi, 2006, 107). Tämä toteutettiin (Kuvio 10) pääluokkien ja alaluokkien yhdistämisen seurauksena. Seuraavaksi tutustumme tarkemmin sisällönanalyysissä esiin tulleisiin asioihin.



Kuvio 10. Sisällönanalyysin pää- ja alaluokat

Kuvan pää- ja alaluokkien avaus tapahtuu seuraavien alalukujen yhteydessä. Analyysissä esitellään ilmauksia, mitä haastattelijat nostivat esille haastatteluiden yhteydessä ja kuinka näiden yhdistäminen ala- ja pääluokkiin tapahtui. Sisällönanalyysiä tukevat lisäksi vastaajien haastatteluiden lainaukset, jotta lukija saisi mahdollisimman kokonaisvaltaisen kuvan tehdystä analyysistä ja haastattelijoiden vastauksista.

5.1 Ylimmän johdon luomat puitteet tarkastusprosessiin ja vuorovaikutukseen

Ensimmäisen pääluokan sisällönanalyysissä muodostaa ylimmän johdon luomat puitteet tarkastusprosessiin ja vuorovaikutukseen. Kyseinen luokka koostui (Kuvio 11) seuraavista alaluokan kohdista.



Kuvio 11. Ylimmän johdon luomat puitteet tarkastusprosessiin ja vuorovaikutukseen

Analysoidessa tarkemmin yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan suhdetta, pääluokassa nousi haastatteluiden yhteydessä esille seuraavia ilmauksia: *kovinkaan kiinnostunut, tarkastuspäivät, valtuudet, teemat, funktio, sisäisen tarkastuksen perinne, helpompi tinkiä, pitkäjänteisempää, ei ole pakollinen ja viime tipassa*. Analysoidessa edellä mainittuja käsitteitä nousee esille se, että osa ilmauksista on negatiivisia. Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan haastatteluissa ilmeni, että sisäisen tarkastuksen tarkastusprosessissa ja vuorovaikutussuhteessa on kehitettävää molempien osapuolien osalta.

Kuten edellä teoriaosuudessa todettiin sisäisen tarkastuksen hyödyllisyys on riippuvainen yritysjohdon selkeästä tehtävien määrittelystä, toimintaympäristön muutostrendien seurannasta ja raportoinnista yms. osalta. Tarkastusyksikölle asetettavien vaatimusten ja muutostrendeihin liittyvien tehtävien on luontevaa tulla yritysjohdon suunnitelmasta tai nimenomaisesta tehtävänannosta eikä esimerkiksi sisäisen tarkastuksen säännöllisesti toistettavasti juoksevista tarkastuksista tai sisäisen tarkastuksen osaamisen painopisteistä. (Holopainen ym. 2006, 233.) Osapuolien välisessä suhteessa ongelmaksi muodostuu ostopalvelusuhde ja yliopiston heikko tarkastuskulttuuri sisäisen tarkastuksen osalta. Näiden vaikutus heijastuu puolestaan suoraan osapuolien vuorovaikutussuhteeseen.

Yliopiston edustaja totesi haastattelun yhteydessä seuraavaa: *No ei, sanotaan ettei yliopiston johto oo ollu tästä asiasta kovinkaan kiinnostunut.* Edellinen lainaus osoittaa suurimman ongelman osapuolten välisessä tarkastusprosessissa ja vuorovaikutussuhteessa. Holopaisen lainauksessa ilmenee, että sisäisen tarkastuksen tehtävien olisi luontevaa tulla ylimmän johdon suunnitelmasta tai nimenomaisesta tehtävänannosta. Yliopiston edustajan lainauksesta käy ilmi, että tarkastusprosessin perusrakenteet eivät ole kunnossa. Vastauksesta selviää, että ylin johto ei ole kiinnostunut sisäisen tarkastuksen tehtävistä yliopiston osalta. Tämä heijastuu suoranaisesti myös osapuolten väliseen tarkastusprosessiin ja vuorovaikutussuhteeseen. Yliopiston edustaja totesi itse vuorovaikutuksesta seuraavaa: *Et tällä määrällä kommunikaatiota tavallaan ne on vähän latentteja ne hyödyt.* Edellisestä lainauksesta käy hyvin ilmi, että myös vuorovaikutuksen pitäisi olla aktiivisempaa osapuolien välillä.

Ylimmän johdon vähäinen kiinnostus sisäisen tarkastuksen tehtäviin heijastuu myös osapuolten väliseen ostopalvelusuhteeseen laajemmin. Redusoinnin yhteydessä nousi esille myös seuraavat aikaisemmin mainitut ilmaukset: *Sisäisen tarkastuksen perinne, tarkastuspäivät, pitkäjänteisempää, helpompi tinkiä, teemat, funktio ja ei ole pakollinen.* Koivu kuvailee Balanssi lehdessä ulkoistamisprosessia seuraavalla tavalla. Vaikka tehtävien toteuttaminen siirtyy ulkopuoliselle taholle ostopalveluiden yhteydessä, pysyy päävastuu organisaatiolla itsellään. (Koivu, 2015, 36.)

Edellisestä lainauksesta voidaan analysoida, että vaikka yliopisto on ulkoistanut palveluntuottamisen ulkopuoliselle palveluntarjoajalle, on se kuitenkin päävastuussa sisäisen tarkastuksen tehtävistä. Osapuolille tehdyissä haastatteluissa selvisi, että sisäisellä tarkastuksella ei ole tarkastusperinnettä yliopistossa. Tämä näkyy puolestaan, että tarkastusprosessin suunnittelussa ei toteudu suunnittelun tai tarkastusprosessin pitkäjänteisyys, mikä puolestaan heijastuu suoranaisesti ulkoisen palveluntuottajan tarkastusfunktioon.

Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvailikin haastattelun yhteydessä asiaa seuraavanlaisesti: *Se että ehkä et vois tavallaan olla semmonen pidemmän aikavälin suunnitelma myös. Mihin halutaan, että funktio täytettäväksi ehkä niin kun tavallaan. Se ei oo loppujen lopuksi ihan selkeetä, kun on omat kontrollitoimenpiteet. Sitten on tilintarkastus ja sitten on vielä sisäisen tarkastus. Se ehkä oo tavallaan selvää, mikä näiden kolmen toimijan roolit siinä yhteistyössä on.* Vastauksesta selviää, että toimijoiden roolit eivät välttämättä ole selvillä tarkastusfunktiossa. Tätä vahvistaa yliopiston edustajan kuvailu samasta asiasta: *Mutta tota, aattelee et tilintarkastushan on niin ku paljon aktiivisempaa. Et me tilintarkastajien kanssa käydään aika paljon läpi ihan sellasta et, mitä*

yliopistossa nyt tapahtuu. Mitä ollaan tekemässä. Mitä mitä tota suunnitelmia on. Et sen tyyppistä meillä ei oo sisäisen tarkastuksen kanssa oo ihan hirveesti ollu. Edellinen lainaus osoittaa, että tilintarkastuksen rooli on erittäin suuri yliopiston tapauksessa ja syö osaltaan myös sisäisen tarkastuksen tehtäviä.

Edellä mainittujen käsitteiden ja haastateltavien kommenttien pohjalta voidaan todeta, että sisäisen tarkastuksen toiminta on ollut vajaata yliopistossa viime vuosina. Sisäisen tarkastuksen toiminnan vajaavaisuuteen vaikuttaa se, että yliopisto pystyy hyödyntämään tällä hetkellä tilintarkastuksen työtä erittäin hyvin varmentavana palveluna.

Yliopiston sisäisen tarkastuksen toiminnan tehottomuus johtuu pitkälti pitkäaikaisen strategisen suunnitelman puuttumisesta. Tästä johtuen jatkuvuus sisäisen tarkastuksen tehtäviin jää puuttumaan yliopiston toiminnasta tällä hetkellä. Sisäisen tarkastuksen toimimattomuus ei kuitenkaan ole synnyttänyt yliopiston tapauksessa riskejä, koska sisäinen valvonta ja tilintarkastus ovat ajaneet asiansa varmentavana tehtävänä. Puutteellisuus johtuu osittain myös siitä, että talousjohtajan tehtäviin kuuluu myös paljon muuta eikä vain sisäinen tarkastuksen järjestäminen. Talousjohtajan tehtävien suorittaminen sisäisen tarkastuksen parissa on satunnaista tällä hetkellä.

Toisena vaikuttavana tekijänä on ylimmän johdon kiinnostumattomuus ja aloitteellisuuden puuttuminen sisäisen tarkastuksen tehtäviin. Talousjohtaja antaa näkemyksensä sisäisen tarkastuksen tehtävistä ja tämän pohjalta tehtäviä viedään eteenpäin. Kolmantena asiana sisäisen tarkastuksen heikkoon toimivuuteen on organisaationrakennemuutos. Vanhan organisaatorakenteen aikaan organisaatio oli paljon hajautuneempi ja talousjohdon tuntemus organisaation tapahtumista paljon heikompi. Nykyisin myös sisäisen valvonnan toiminnot ovat paljon tehokkaampia kuin aikaisemmin.

Pörssiyhtiön tapauksessa redusoinnin yhteydessä nousi esille seuraavia ilmauksia: *Chatteri, virallisesti on, arvostetaan, pelätäänkö, tuettu, täystuki ja epävarmuutta.* Käsitteitä peilattaessa pääluokkaan voidaan sanoa, että sisäisellä tarkastuksella on pörssiyhtiön tapauksessa tuki suorittaa sisäiseen tarkastukseen liittyviä tehtäviä. Käsitteistä kuitenkin huomaa, että toimintaa liittyy pientä epävarmuutta. Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja kuvaili haastattelussa asiaa seuraavalla tavalla: *Kyl mä sanoisin et sanotaan virallisesti on ja mä voin toteuttaa kyllä. Mutta ainahan on vähän sillain et aina voi tulla vastaan sellasta sisäistä pientä sellaista — Et tota mutta sanotaan, että yllättävän*

hyvä yllättävän hyvä kyllä. Ja sit tota myöskin se asenne on, et mun mielestä arvostetaan kyllä. Arvostetaan vaikkakin vaihtelee sitä että pelätäänkö.

Pörssiyhtiön tapausta havainnollistaa parhaiten Kamenskyn lainaus vuorovaikutusta käsittelevästä luvusta 2.1.3. Siinä hän kuvailee vuorovaikutuksen kehittymistä seuraavasti. Vuorovaikutuksen kehittyminen tarvitsee tuekseen vastavuoroisuuden periaatteen, tätä periaatetta ei voi olla korostamatta liikaa. Ihminen on rationaalinen toimija, jolloin ”hyvä vuorovaikuttaminen” tapahtuu omia etujen ajamisella eteenpäin. Vuorovaikutussuhteen maksimaalinen hyödyntäminen edellyttää kuitenkin win-win-tilannetta, jolloin molemmat vuorovaikutuksen osapuolet hyötyvät tilanteesta. (Kamensky, 2015, 224.) Tarkastusjohtaja on ollut pörssiyhtiön tarkastusjohtajana ”vasta” puolitoista vuotta, mikä heijastuu sekä tarkastusprosessiin kuin vuorovaikutussuhteeseen. Edellinen näkyy myös sinä pienenä epävarmuutena tarkastusprosessissa ylimmän johdon puolella, josta tarkastusjohtaja mainitsi.

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja jatkoi tarkastusprosessin ja vuorovaikutussuhteen kuvailua seuraavalla tavalla: *Ja, tota se on tässä semmonen pääsääntöisesti hyvä mutta tota pientä tota ni ylimmän johdon näkökulmasta niin 95 prosenttisesti 90 prosenttisesti on täystuki. Mut sit on se pieni osa siellä, joka jollain tavalla kokee ehkä myös jonkinlaista epävarmuutta.* Edellisestä lainauksesta käy hyvin ilmi, että vaikka pörssiyhtiön tapauksessa ylimmältä johdolta löytyy täysituki sisäisen tarkastuksen tehtäville, niin toimintaa liittyy pieni epävarmuuden siemen. Tämä johtuu, osittain tarkastusjohtajan todella monipuolisesta osaamisesta ja työtavoista, minkä seuraava lainaus todistaa: *Ja tota myöskin aika paljon sitä, että rakenteellisesti ja niin kun tuoda paljon erilaista johdolle ja et tämmösiä asioita mun henkilökohtainen haaste on se, että mulla on liikaa annettavaa sille johdolle. Tavallaan että et ja viedä sitä muutosta eteenpäin et tehään näin ja näin ja näin. Niin se että heidän vastaanottokyky.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan vastauksesta käy hyvin ilmi, että vanha historia, käytännöt ja suhteellisen uusi ympäristö tuovat haasteita sekä tarkastusprosessiin että vuorovaikutukseen. Vanhat tottumukset ulkoistettujen palvelujen parissa, meinaavat aiheuttaa ongelmia nykyisessä tehtävässä.

Kaupungin tarkastusjohtajan ja pormestarin haastattelusta nousi seuraavia käsitteitä esille: *Johtosäädännössä, valtuudet, viivytyksettä ja velotuksetta, johtamisen tuki, kumppani, alaisuudessa, kaikki tiedot, standardeista, asiakirjat, toimintayksiköt, palveluntuottajille ja tytäryhteisöjä.*

Käsitteiden perusteella voidaan päätellä ja analysoida, että kaupungin sisäisellä tarkastuksella on hyvät mahdollisuudet toteuttaa tehtäviään tarkastusprosessin yhteydessä. Kaupungin tarkastusjohtaja totesikin haastattelussa mahdollisuuksista toteuttaa tehtäviä seuraavanlaisesti: *On määriteltä johtosäännössä, että toimii pormestarin ja hallituksen alaisuudessa.* Tarkastusjohtajan vastaus kuvastaa hyvin, että ylin johto on luonut tarvittavat puitteet ja antanut hyvät valtuudet toteuttaa sisäisen tarkastuksen tehtäviä. Sisäisellä tarkastuksella on erittäin laajat oikeudet toteuttaa tehtäviään ja yksikön oikeudet tarkastustehtäviin ovatkin omista toimintayksiköistä aina tytäryhteisöjen tarkastamiseen. Lisäksi toimintaa tukee aineiston läpikäymisen yhteydessä esiin noussut sisäisen tarkastuksen toimintasääntö.

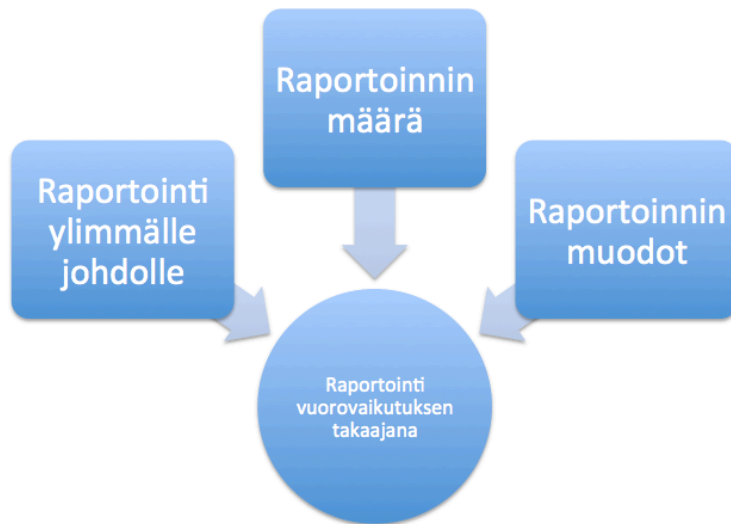
Pormestari kommentit vahvistavat kaupungin tarkastusjohtajan lainauksen paikkaansa pitävyyden. Pormestari totesi sisäisen tarkastuksen olevan iso johtamisen tuki: *Mä nään omassa roolissani kumppanina et se on iso johtamisen tuki, että meil on niin ku varmaa oot nähnytkin? Et meil on organisoitu sisäsen tarkastuksen johtaja on suoraan mun alaisuudessa kun tehdään. Joskus täs johtamistehtävässä toi kulmahuone on yksinään paikka. Et se on hirveen tärkeä et on joku tämmönen kenen kanssa voi sparrata ja vaihtaa ajatuksia.*

Vuorovaikutussuhteen ja prosessin toimivuuden parhaana argumenttina toimii kaupungin tarkastusjohtajan sanat ulkoisesta laaduntarkastajasta. Tarkastusjohtaja sanoikin asiasta seuraavanlaisesti: *On se kunnossa kun mietitään, että se ulkoinen laaduntarkastaja haastatteli seitsemän kahdeksan henkilöä, jotka olivat sitä ylintä johtoo. Lähdettiin sieltä ylimmästä johdosta eli pormestarista, hallituksen molemmista varapuheenjohtajista ja konsernijohtajista ja muista. Ni tota sieltä tuli se ihan sama, että meillä se yhteistyö tarkastustoimikunnan ja pormestarin välillä ja konsernin johdon välillä on hyvä. Se on välitön se yhteistyö ja voidaan keskustella luottamuksellisesti asioista.* Edellinen lainaus toimii erittäin hyvänä argumenttina ja todisteena vuorovaikutuksen toimivuudesta kaupungin tapauksessa. Ulkoisen laaduntarkastajan erikseen suorittama tarkastus todistaa, että toimijoiden välinen suhde toimii tällä hetkellä.

Väitettä todistaa lisäksi pormestarin sanat vuorovaikutussuhteesta sisäiseen tarkastukseen: *Kyl mä sanoisin et semmonen kaikkein tärkein termi mitä mä käyttäisin on hyvä luottamus. Luottamuksellinen. Se on sen kaiken a ja o pystytään puhuun ja sit jos mä havaitsen jonkun huolen tääl organisaatiossa ni mä ottaa sen puheeks tai he voi tulla kertoo siitä, että tavallaan semmonen välittömyys että. Et joo kyl mä oon kokenu et välit on hyvät.* Pormestarin vastauksesta voidaan päätellä, että vuorovaikutussuhde on kunnossa ja osapuolien välille on kehittynyt riittävä luottamus.

5.2 Raportointi vuorovaikutuksen takaajana

Toisen pääluokan sisällönanalyysissä muodosti raportointi vuorovaikutuksen takaajana. Pääluokka rakentui seuraavista (Kuvio 12) alaluokan kohdista.



Kuvio 12. Raportointi vuorovaikutuksen takaajana

Redusoinnin yhteydessä esiin tuli seuraavia käsitteitä ja ilmauksia: *Hallintojohtaja ja talousjohtaja, tarkastustoimikunnalle, standardeista, koontiraportti, seurantaraportti, yksittäinen tarkastus, tarkastuskohteen, keskeiset havainnot, toimenpide-ehdotukset, raportoin toimitusjohtajalle, tarkastusvaliokunnalle, suunnittelua läpi, tehtävärunko, informaatiota muilta henkilöiltä, käynnistämisvaihe, raportointivaihe, suunnitteluvaihe, yhteenvetoraportteja, kvartaaleittain, pormestarin, tarkastustoimikunnalle, ylimmälle johdolle, haasteita raportoinnille, välihavaintoja, perustarkastuksen, kommentit ja yksittäisiä keskusteluja, systematiikka ja seurantaraportteja.*

Sanojen ja käsitteiden pohjalta voidaan analysoida, että raportointia tapahtuu ainakin joidenkin osapuolien välillä tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa. Kuten aikaisemmin luvussa 3.3.3 todettiin, että standardi 2060 sisältää sisäisen tarkastuksen johtajan raportoinnin ylimmälle johdolle ja hallitukselle. Tarkastusjohtajan pitää raportoida ylimmälle johdolle ja hallitukselle sisäisen tarkastuksen tarkoituksesta, toimivallasta, vastuusta ja toimintasuunnitelman toteutumisesta. Standardin tulkinta kohdassa puhutaan, että raportoinnin tiheys määräytyy keskusteluissa ylimmän johdon ja hallituksen kanssa ja siitä kuinka tärkeästä informaatiosta on kysymys. (Sisäiset

tarkastajat ry, 2008, 15.) Seuraavaksi analysoimme tarkemmin osapuolten vastauksia liittyen raportointiin tarkastusprosessin eri vaiheissa.

Kaupungin tarkastusjohtajan ja pormestarin haastatteluissa nousi esille seuraavat sanat ja käsitteet: *Standardeista, koontiraportti, yksittäinen tarkastus, seurantaraportti, tarkastuskohteen, keskeiset havainnot, syvälle, ohjaamassa, joustopäiviä, huoli, toimenpide-ehdotukset, tarkastustoimikunta, systematiikka ja seurantaraportteja*. Edellisten sanojen ja käsitteiden perusteella voidaan analysoida, että kaupunki noudattaa raportoinnin yhteydessä IIA:n ammattistandardeja, mikä luo kehykset toiminnalle ja raportoinnille. Lisäksi tarkastuksen eri vaiheissa suoritetaan raportteja ylimmän johdon edustajille ja suoritetaan vuorovaikutusta ja raportointia yksittäisten tarkastuskohteiden kanssa.

Raportointia tapahtuu lisäksi tarkastusprosessin eri vaiheissa myös ylimmälle johdolle kuten pormestarille ja tarkastustoimikunnalle. Kaupungin tarkastusjohtaja totesikin raportointiin liittyen seuraavaa: *Se on aika riittävä määrä kyllä, kun se mietit et kvartaaleittain laaditaan raportti ni se on ihan ok. Jos meil sit tulee sellasia asioita, jotka on niin merkittäviä tai niihin sisältyy niin merkittäviä riskejä. Ni sit ne voidaan erikseen käydä läpi pormestarin kanssa ja sitten halutessaan me saadaan tarkastustoimikunta siihen nopeemminkin koolle. Meillä se systematiikka on se et 5-6 kertaa vuodessa*. Edellisen perusteella voidaan analysoida, että kaupungin suhteen raportointi on riittävällä tasolla ja mahdollistaa aktiivisen vuorovaikutuksen syntymisen sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon välillä. Tämän todistaa myös Holopaisen lainaus, missä todetaan raportoinnin sopivasta tasosta. Optimaalinen raportoinnin taso esimerkiksi hallitukselle on kahdesta neljään kertaan vuodessa (Holopainen ym. 2006, 118).

Pormestari kuvaili haastattelussa ettei halua vahingossakaan ohjata sisäisen tarkastuksen toimintaa liikaa: *Ihan kauheen syvälle siin käytännönprosessissa ei kannatakkaan olla. Et on tärkeä etten mä tee mitään semmosta et sanotaan et mä oisin ohjaamassa. Se mitä meil on tehdään suunnitelmat tai käydään ne läpi tuolla tarkastustoimikunnassa*. Vastauksesta voidaan päätellä, että edellä mainittu luottamus on todella läsnä toiminnassa. Pormestari kuvaili lisäksi, että joustopäivät antavat mahdollisuuksia puuttua tarkastusprosessiin matkan varrella: *Nil on varattuna semmosta joustopäiviä siinä, että jos nousee joku huoli ni voi ilmottaa et nyt on kuullu tällästä et onko teijän mahdollista kattoo ja tarkastaa ja tällästä*. Vastauksista voidaan päätellä, että luottamus on raportoinnin ja vuorovaikutuksen tukipilari raportoinnin eri vaiheissa.

Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan välisessä raportointisuhteessa nousi esille seuraavia ilmauksia: *Hallituksen tarkastusvaliokunnan, tehtävittäin, suunnittelua läpi, tehtävärungon, informaatiota muilta henkilöiltä, suunnitteluvaihe, käynnistämismvaihe ja raportointivaihe.* Ilmauksien perusteella voitaisiin todeta, että raportointi ja vuorovaikutussuhde on osapuolten välillä kunnossa tällä hetkellä. Ongelmaksi kuitenkin muodostuu aikaisemmin mainittu ongelma sisäisen tarkastuksen aktiivisuudesta yliopiston osalta. Ulkoisen palveluntuottajan kommentti asiaan liittyen tiivistää hyvin yliopiston ja palveluntuottajan suhteen tällä hetkellä: *Se on tehtävittäin eli tota. Tänä vuonna ei tosiaan ole kuin yksi tehtävä.* Pitää kuitenkin muistaa, että osapuolten välinen vuorovaikutussuhde ja keskusteluyhteys on toimijoiden mielestä muuten kunnossa ja raportointi suhteellisen säännöllistä osapuolten kesken, silloin kun tarkastusprosesseja on käynnissä.

Ongelmaksi kuitenkin muodostuu tarkastusprosessin epäsäännölliset tehtävät. Tällöin raportointia osapuolien välillä tapahtuu satunnaisesti, mikä vaikuttaa myös vuorovaikutuksen aktiivisuuteen. Yliopiston ja palveluntuottajan tapauksesta voidaankin todeta, että raportointi ei mahdollista osapuolien aktiivisempaa vuorovaikutussuhdetta. Huomiota täytyy jälleen kuitenkin kiinnittää itse tarkastusprosessiin koska ongelmat tarkastusprosessissa heijastuvat myös osapuolien raportointiin.

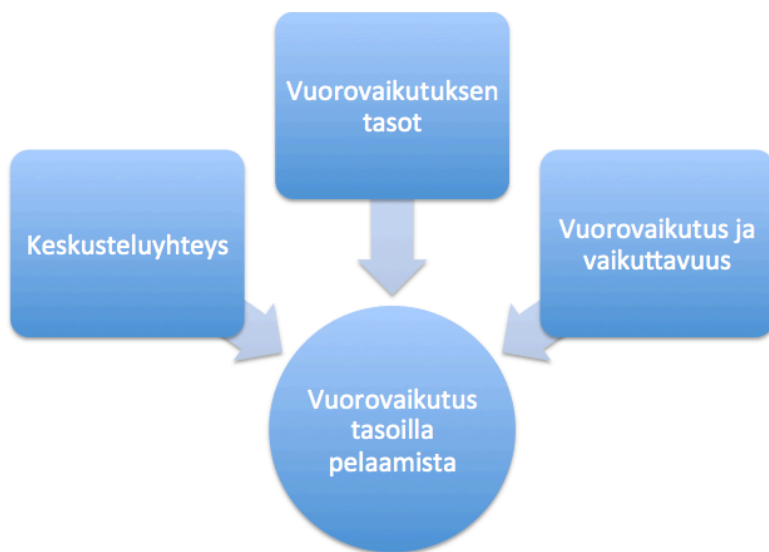
Pörssiyhtiön raportoinnin toimivuuden analysoinnissa tarkastusprosessin aikana nousi esille seuraavia ilmauksia: *Hallintojohtaja ja talousjohtaja, raportoin toimitusjohtajalle, tarkastusvaliokunnalle, yhteenvedoraportteja, ylimmälle johdolle, välihavaintoja, jokaisesta tarkastuksesta, perustarkastuksen, kommentit ja yksittäisiä keskusteluja*

Pörssiyhtiön ilmauksista voidaan tulla siihen tulokseen, että raportointi mahdollistaa vuorovaikutuksen aktiivisempaa syntymistä. Se on aktiivista osapuolten välillä, kun jokaisesta tarkastuskohteesta raportoidaan erikseen tarkastuskohteelle ja ylimmälle johdolle. Raportoinnin säännöllisyyttä todistaa lisäksi pörssiyhtiön tarkastusjohtajan kommentti raportoinnista tarkastusvaliokunnalle: *Joo eli neljännesvuosittain meil on näistä tarkastuksista tarkastusvaliokunnalle, et sillon on neljän tarkastuksen yhteenvedot menee. Ja sitten mä olin nyt yhdessä tämmösessä, missä oli viides semmonen, missä käsittellään näitä riskienhallinnan ja muita asioita.* Edellisestä perusteella voidaan analysoida, että raportointi on aktiivista pörssiyhtiön tapauksessa ja mahdollistaa vuorovaikutuksen syntymisen, niin yksittäisen tarkastuskohteen kanssa kuin ylimmän johdon kanssa.

Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan vastauksesta käy myös ilmi, että mahdollisiin yllätyksiin varaudutaan tarkastusprosessin aikana: *Kyl mun mielestä sillai me istutaan tos samassa kerroksessa meidän johdon kanssa. Että jos oikeesti semmonen akuuttitarve tulee ni ne jopa vastaa sähköposteihin aika nopeesti. Mutta siis jos on oikeesti joku semmonen juttu et ei se siitä johdu et mitäs se tarkastus puuhaa. Mutta siis et kyllä toki et pitää kyllä. Mä oon koko ajan sanonu et pitää etukäteen koko ajan varata johdolta aikoja et ei niitä välttämättä huomiseks saa, jos sul on vaa joku tämmönen et me vaa käydään läpi jotain tiettyjä prosessiin kuuluvii raporttei.* Vastauksesta voidaan päätellä samaa kuin kaupungin tapauksessa, että mahdollisille akuuteille tilanteille on jätetty vuorovaikutus mahdollisuus tarkastusjohtajan ja ylimmän johdon välillä.

5.3 Vuorovaikutus tasoilla pelaamista

Seuraava sisällönanalyysin tuloksena syntynyt pääluokka on vuorovaikutus tasoilla pelaamista. Pääluokka muodostui (Kuvio 13) seuraavista alaluokista.



Kuvio 13. Vuorovaikutus tasoilla pelaamista

Teoriaosuudessa todettiin, että organisaatioiden vuorovaikutuksen toimivuus lähtee johtoryhmistä. Virtanen & Stenvall korostivat, että vuorovaikutuksen toimivuus organisaatioissa lähtee johtoryhmistä. Heidän mukaansa johtoryhmän vuorovaikutuksen vaikeudet seuraavat kaikille organisaation tasoille ja osa-alueille, jos viestintä ei ole toimivaa ylhäällä (Virtanen & Stenvall, 2010, 98). Virtasen ja Stenvallin vastauksesta voidaan päätellä, että jos vuorovaikutuskulttuuri ei

ole kunnossa johdossa voi vaikeudet seurata myös organisaation alatasoihin. Seuraavaksi tutustumme, miten vuorovaikutuksen tasoilla pelaaminen näkyi haastateltavien vastauksissa.

Pörssiyhtiön haastattelussa nousi esille pohdintaa vuorovaikutuksen oikeasta tasosta seuraavien ilmauksien kautta: *asiapainotteinen, vapaamuotoisempaa relationship managementtiä, istuttu lounaalla, lomamatkoista, sairauksista ja vanhemmista, ei niin miellyttävii, herätä aploodeaja, henkilökohtasempaa, ratkasumalleja, yksin ja sopiva taso?* Edellisiä ilmauksia mietittäessä tulee väkisinkin mieleen juuri se, mikä on vuorovaikutuksen oikea taso eri osapuolien kanssa sisäisen tarkastuksen tehtävien yhteydessä? Vaarantuuko riippumattomuus ja objektiivisuus jos sisäisellä tarkastuksella on liian hyvät suhteet eri osapuolien kanssa? Onko tällöin riskinä se, että jotakin jätetään raportoimatta jos tarkastuskohteesta ilmenee väärinkäytöksiä?

Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan vastauksessa tulikin esille pohdinta samasta asiasta: *Mut tää on just se mielenkiintonen osa-alue et relationship managementissä just et, miten se rakennat ja luot niit suhteita? Et mikä on riittävä ja mikä on liian vähän, mikä on liian paljon ja miten sä semmosii hankalia juttuja lähet ratkomaan? Minkälaisii ratkasumalleja tavallaan niihin vois olla? Ja tota niitäkin on ehkä ollu ja vähän joutunu pohtimaan. Sit sitä tietyllä tavalla et sä oot tässä aika yksin.* Vastauksesta voidaan päätellä, että oikean vuorovaikutustason löytäminen ei ole itsestään selvää välittömästi. Vuorovaikutuksen oikean tason löytäminen vaatii aikaa, kuten teoriaosuudessa todettiin. Pörssiyhtiön tapauksesta voidaankin päätellä, että tarkastusjohtajan lyhyt historia organisaatiossa näkyy myös vuorovaikutuksen tasojen yhteydessä.

Aikaisemmin sisäisen tarkastuksen johtajaa ja organisaation ylintä johtoa käsittelevässä luvussa 3.3.1 kuitenkin todettiin, että tarkastusjohtajan pitäisi olla selvillä organisaation eri tasoilla tapahtuvista asioista. Tehtävien rikkauden johdosta sisäisen tarkastuksen johtajan täytyy olla perillä organisaation eri tasoilla tapahtuvista asioista. Johtajan tulee ylläpitää tuntemusta oman organisaation mahdollisista viranomaisvalvojista ja toimintaa koskevista laeista ja säädöksistä. Tärkeää on myös ylläpitää henkilökohtaista tietämystä ja verkostoitumista alan yhdistyksiin, tämä on välttämätöntä, että johtajan tietämys on tarpeellisella tasolla meneillä olevista asioista. (Holopainen ym. 2006, 245.)

Lainauksen perusteella voidaan analysoida, että tarkastusjohtajan pitäisi kuitenkin olla perillä organisaatioissa tapahtuvista asioista. Toisin sanoen tarkastusjohtajan pitäisi olla vuorovaikutuksessa käytännössä koko organisaation kanssa tai sisäisen viestinnän pitäisi olla

riittävällä tasolla, että sisäisen tarkastuksen johtajalla olisi tiedossa kaikilla organisaation tasoilla tapahtuvat muutokset.

Kaupungin tarkastusjohtajan ja pormestarin vastauksissa nousi puolestaan esille seuraavia ilmauksia: *ulkoinen laaduntarkastaja, kunnossa, monessa asiassa mukana, enemmän aikaa, asialistan mukaan, avoimempaa keskustelua, tieto kulkee, ajan puute, organisointikysymys, säännöllinen rakenne, henkilötasolla, kiire, lisäarvo ja pysähtymään ja ottaa aikaa.* Kaupungin pormestarin ja tarkastusjohtajan sanoista käy ilmi, että avoimempi keskustelu ilman aikataulua voisi tuottaa vieläkin rikkaampaa ja antoisampaa toimintaa osapuolien välillä. Tarkastusjohtajan haastattelussa kuitenkin kävi ilmi, että vuorovaikutus on kunnossa sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon välillä tällä hetkellä.

Tarkastusjohtajan vastauksia tuki pormestarin kommentti vuorovaikutukseen liittyen: *Kyllä se mun mielestä on kunnossa täl hetkellä. Kyl mä koen et siin on nää perus elementit luottamus, meil on säännöllinen rakenne mil me varmistetaan et tää prosessi toimii ja et tieto kulkee. Ja sitten myöskin se et henkilötasolla just toi luottamus on se on hyvä et. Vielä kerran sen voi sanoo et se kiire on aino mikä siin on se.* Vastauksesta voidaan analysoida, että osapuolet ovat löytäneet oikean vuorovaikutuksen tason toimintaan. Isoimpana kehityksen kohteena toimii ajanpuute mutta ylimmän johdon tehtävien yhteydessä siihen ei ole aina itse mahdollisuutta vaikuttaa.

Lisäksi kaupungille oli suoritettu ulkopuolisen suorittama ulkoinen laaduntarkistus, minkä raportissa oltiin todettu, että vuorovaikutus on hyvällä tasolla osapuolten välillä tällä hetkellä. Tarkastusjohtajan toteamus asialistasta ja ajan varaamisesta tiivistää kaupungin vuorovaikutuksen kehityskohteet: *Ei mentäis aina tietyllä tavalla asialistan mukaan vaan olis vaa semmosta avoimempaa keskustelua. Mitä isompia johtajia on ni sen tiukempi se aikataulu on, Ja sit aina välillä lisäarvo tai hyöty vois tulla siitä, että pystyy pysähtymään ja ottaa aikaa.*

Pormestarin vastauksesta käy ilmi, että paremmalla organisoinnilla asiaa voitaisiin parantaa: *Kyllä mun mielestä vastaa. Aino mikä tos tulikin vähän esille on se ajanpuute. Että välillä tuntuu et oispa aikaa enemmän. Kai seki on aina tietysti organisointikysymys.* Toimijoiden kommentit voitaisiin kuitenkin tiivistää toteamuksen kautta, että mitä suuremmassa roolissa olet ylimmässä johdossa, sitä vähemmän aikaa vapaammalle keskustelulle jää.

Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan keskustelussa nousi esille seuraavia asioita: *keskusteluyhteys, kommunikaatio, peräämään ja patistelemaan, latentteja, erityinen tarkastusongelma, ihan ok, selkeetä ja kolmen toimijan roolit*. Miettimällä edellisiä sanoja voidaan päätellä, että vuorovaikutussuhteessa voisi olla parannettavaa. Erityisesti seuraavat sanat nousevat negatiivisessa mielessä esille: *peräämään, patistelemaan, latentteja, selkeetä ja kolmen toimijan roolit*.

Edellisten ilmauksien perusteella voitaisiin analysoida, että vuorovaikutuksen oikeita tasoja ei ole löytynyt osapuolien välillä. Osapuolien vastaukset antavat kuitenkin toisenlaisen kuvan vuorovaikutuksesta. Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvaili vuorovaikutussuhdetta seuraavasti: *Muuten toiminut ihan OK mun mielestäni*. Ja yliopiston sisäisestä tarkastuksesta vastaava henkilö kuvaili asiaa puolestaan seuraavalla tavalla: *Kyllä et se meidän keskusteluyhteys on hyvä ja meidän kommunikaatio on hyvä*. Vastaukset todentavat sitä, että osapuolien vuorovaikutussuhde on kunnossa. Vuorovaikutussuhteessa ei täten esiinny ongelmia, vaan ongelmat osapuolten välillä tulevat tarkastusprosessista.

Tämä käy ilmi myös molempien osapuolten vastauksista haastattelun yhteydessä. Yliopiston edustaja totesi asiasta seuraavaa: *Mut sitten taas ku me ollaan sovittu jostakin tarkastuskohteesta. Ni kyl me joudutaan pikkasen peräämään ja patistelemaan, missä meidän raportti on?* Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvaili asiaa puolestaan seuraavasti: *Se että ehkä et vois tavallaan olla semmonen pidemmän aikavälin suunnitelma myös. Mihin halutaan, että funktio täytettäväksi ehkä niin kun tavallaan. Se ei oo loppujen lopuksi ihan selkeetä, kun on omat kontrollitoimenpiteet*.

Edellisestä voidaan päätellä, että ongelmat vuorovaikutukseen tulevat tarkastusprosessiin liittyvistä eroista. Yliopiston edustajan ongelmaan voisi ratkaisuna olla osapuolien aktiivisempi vuorovaikutus, mikä voisi tuoda joustoa myös ulkoistamissopimuksen määräaikoihin. Suurimmaksi kysymykseksi nousee pystyttäisiinkö vieläkin tehokkaammalla vuorovaikutuksella välttämään tarkastusprosessiin liittyvät ongelmat? Kuten edellä todettiin vuorovaikutuksen pitäisi olla aktiivista myös tarkastusprosessin eri vaiheissa, jotta tarkastusprosessi onnistuu parhaalla mahdollisella tavalla. Pitää kuitenkin muistaa, että ulkoistamiseen liittyvissä tapauksissa toimintaympäristö poikkeaa huomattavasti verrattuna itsenäiseen sisäisen tarkastuksen yksikköön. Täten myös vuorovaikutussuhteessa on erilaiset lähtökohdat kuin organisaatioiden itsenäisillä sisäisen tarkastuksen yksiköillä. Edellä mainitun perusteella voidaan todeta, että vuorovaikutuksen oikean tason löytäminen prosessin yhteydessä on toimijoiden merkittävä kehityskohde.

5.4 Vuorovaikutussuhteen vaarantavat tekijät

Viimeisenä pääluokkana sisällönanalyysin tuloksena oli vuorovaikutuksen vaarantavat tekijät. Pääluokka muodostui (Kuvio 14) seuraavista alaluokista.



Kuvio 14. Vuorovaikutuksen vaarantavat tekijät

Kuten aikaisemmin teoriaosuudessa todettiin vuorovaikutuksen rikkaus tulee esille, kun osapuolet keskustelevat ristiriitaisista näkökulmista. Vuorovaikutussuhteen ongelmat voidaan nähdä myös voimavarana. Voimaannuttava vuorovaikutus syntyy pääsääntöisesti silloin, kun kaksi osapuolta pystyy yhdistelemään vastakkaisia ja keskenään ristiriidassa pitämiään asioista. Tällainen menettely on kuitenkin pääsääntöisesti vaikeaa koska ihmiset eivät ole tottuneet tällaiseen toimintaan ja ajattelutapaan (Kamensky, 2015, 230.) Analysointi vaiheessa kiinnitetään erityistä huomiota edelliseen lainaukseen ja pohditaan johtuuko osapuolten väliset ongelmat ristiriitaisista näkökulmista vai isommista ongelmista tarkastusprosessiin liittyen.

Raportointiin liittyviä ongelmia esiintyi kahdesta kolmesta haastattelusta. Tästä syystä aiheeseen on syytä kiinnittää tarkempaa huomiota. Pörssiyhtiön haastattelussa nousi esille seuraavia käsitteitä haastattelun yhteydessä: *haasteita raportoinnille, tietosuuteen, ymmärretyksi, vähän liikaa, innokas, mielipiteitä asioista, pidättäytyä, johtamista, nousta sen kakun päälle, kolme asiaa, 15min aikaa, lipirrykset, sanoma ja viesti, vaikutusta ja takana*. Pelkästään pohtiessa edellisiä ilmauksia voidaan päätellä, että pörssiyhtiön tarkastusjohtajalla on aitoa innostusta kehittää organisaation toimintaa, mikä näkyy puolestaan raportoinnin ja vuorovaikutuksen haastavuutena. Ylimmän johdon ajan ollessa rajallinen korostuu henkilön vuorovaikutustaidot ja se kuinka asiat saadaan tiiviisti ja samalla vaikututtavasti raportoitua ylimmän johdon tietoisuuteen. Seuraava lainaus tiivistää

pörssiyhtiön tarkastusjohtajan haastattelussa nousseet asiat hyvin yhteen: *Et ku sä meet siihen 15min aikaa et esitä asias ni kumpi on tärkeempi et se sul on ne lipirrykset kunnossa vai se sun sanoma ja viesti on siin kohtaa niin et sä saat vaikutusta aikaseks tavallaan ne keskittyy siihen.*

Vastauksessa korostuu, että raportoinnin viesti pitää olla tarpeeksi yksinkertainen, että raportoinnilla saadaan aikaiseksi vaikutusta ja että ylin johto kiinnittää siihen huomiota. Tätä vahvistaa pörssiyhtiön tarkastusjohtajan toinen lause samaan asiaan liittyen: *Se taas asettaa hirveesti haasteita raportoinnille. Et ku sä tiedät et sul on aika paljon asioita, mitä pitäis päätyä sinne johdon tietosuuteen. Et miten se sit kumminkin poimit sieltä ne tärkeet ja sit vielä niin et ne tulis ymmärretyksi.* Holopaisen lainaus tiivistää pörssiyhtiön tarkastusjohtajan toteamuksen asiasta hyvin. Hän sanoo, että vanha totuus raportointiin liittyen on, että erinomainenkaan raportti ei aina tuota lisäarvoa toiminnalle vaan kustannuksia. Hän toteaaakin, että lisäarvon tuottaminen pitää saada myös ”myytyä” ylimmälle johdolle, että sillä saadaan toimiva vaikutus aikaiseksi. (Holopainen ym. 2006. 118.)

Haasteen raportoinnille tuo myös pörssiyhtiön tapauksessa tarkastusjohtajan erittäin monipuolinen osaaminen ja käytäntötavat, mitkä ovat muovautuneet vuosien varrella KPMG:n ja Deloitteen palveluksessa. Tarkastusjohtaja kuvailikin asiaa seuraavasti: *Kyl mä sanon et, jos ajatellaan tätä relationship ajatusta ja sitä, miten mä oon tähän tullut ja lähteny tekemään. Ni kyl mun haaste on vähän se, että ku sä nyt kysyt et onks niitä puutteita? Ni se ku mä nään et aika paljon on sitä tekemistä. Ja mul on aika paljon kokemusta ja pystyn aika helposti tunnistamaan ja tekemään ja huomioimaan listaamaan niitä asioita. Ja tota myöskin aika paljon sitä, että rakenteellisesti ja niin kun tuoda paljon erilaista johdolle ja et tällösiä asioita. Mun henkilökohtainen haaste on se, että mulla on liikaa annettavaa sille johdolle. Tavallaan että et ja viedä sitä muutosta eteenpäin et tehään näin ja näin ja näin. Niin se että heidän vastaanottokyky.*

Edellisestä lainauksesta huomataan, että ylimmän johdon vastaanottokyky ei välttämättä riitä kaikille huomioille. Tarkastusjohtajan vastauksia analysoidessa esiintyy vastauksissa kaikki alaluokkien ongelmat. Vastauksista voidaan kuitenkin päätellä, että ongelmat eivät todellisuudessa vaaranna itse vuorovaikutusta tai sisäisen tarkastuksen tarkastusprosessia. Ongelmat ovat enemmänkin oikeiden tasojen ja mallien etsimistä tehtävien yhteydessä.

Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan tapauksessa raportoinnin ongelmat näkyvät osittain ostopalvelusuhteen kautta ja osapuolten heikosta vuorovaikutuksesta tarkastusprosessin aikana.

Yliopiston edustajan toteamus asiaan liittyen tiivistää asian: *Mutta mun kyllä täytyy sanoa, jos meillä on ollu hieman huteraa tää suunnittelu niin välillä on kyllä niinkin, että heiltä tulee aivan viime tipassa ja hyvin niukkaa raportointia. Et ei sielläkään siihen niin ku sit ihan kauheesti oo panostettu. Mikä tietysti palveluntuottaja tekee sen, mitä me vaaditaan eikä yhtään sen enempää et.* Edellisen perusteella voidaan päätellä, että tarkastusprosessin ja raportoinnin toimimattomuus vaarantaa myös vuorovaikutussuhteen toimivuuden. Aikaisemmin teoriaosuudessa mainittiin agenttiteorian yhteydessä sopimuksen tärkeydestä. Sopimuksen rooli toimijoiden välillä korostuu myös ostopalvelusuhteessa. Palveluntuottaja toimii sopimuksen mukaisella tavalla ja tällöin raportointi voi olla ulkoistajan näkökulmasta liian niukkaa.

Kuten Kiiha edellä mainitsi, on sopimuksen huolellinen muodostaminen yksi ulkoistamisprosessin tärkeimpiä kohtia. Sopimuksen laatiminen on onnistuneen suhteen takia välttämätöntä ja huonosti tehdystä sopimuksesta saattaa aiheutua ylimääräisiä kustannuksia tai entistä jäykempiä toimintoja. (Kiiha, 2002, 74).

Yhtenä selittävänä tekijänä osapuolien välillä toimii tässä aikaisemmin todettu ongelma, että vuorovaikutus ei ole tarpeeksi aktiivista osapuolien välillä tarkastusprosessin aikana. Tästä todisteena on yliopiston edustajan seuraava lainaus: *Ni kylhän ne parannuskohteet on enemmän meidän omalla puolella. Meidän suunnitellun pitäis olla enemmän pitkäjänteisempää ja meidän oma panostus siihen — Isompi mutta tota toisaalta mut. Kylhän me se sen takia ulkoistetaan, että meidän ei tarvitsisi itse tehdä niin paljoa sen hyväksi. Että ehkä semmonen aktiivisuus myös aloitteellisuus.* Lainauksesta voidaan todeta, että yliopisto tiedostaa heidän parannuskohteensa. Toisena asiana lainauksessa esiintyy ulkoistamisen tarkoitus, aktiivisuus ja aloitteellisuus. Osapuolien aktiivisemmalla vuorovaikutuksella nämä ongelmat todennäköisesti vähenisivät.

Seuraavana alaluokkana esiintyi vuorovaikutuksen ongelmat. Haastattelijoiden puheissa esiintyi seuraavia ilmaisuja: *kontakteja, kehitettävää, malleja, best practice, tilaa ja aikaa, vapaamuotoisempaan, rooli, aktiivisuus ja aloitteellisuus.* Sanoista voidaan päätellä, että täydellisen vuorovaikutussuhteen löytäminen etsii vielä itseään toimijoiden välillä. Kaupungin tarkastusjohtaja nosti esille, että kaikkien kokouksien ja tapaamisien ei pitäisi sidottuja aikatauluun tai sisältöön. Hän sanoi haastattelun yhteydessä seuraavaa: *Ni ehkä sellanen et ois niin kuin, ei voi sanoa välittömämpää mut ois enemmän aikaa et ois semmonen. Ei mentäis aina tietyllä tavalla asialistan mukaan vaan olis vaa semmosta avoimempaa keskustelua. Semmoselle enemmän tilaa ja aikaa.*

Kaupungin tarkastusjohtajan vastauksesta voidaan analysoida, että avoimelle keskustelulle pitäisi löytyä enemmän aikaa. Avoimen keskustelun tuomat näkökulmat ja avoimet mielipiteet voisivat rikastuttaa toimintaa huomattavasti. Ongelmaksi muodostuu kuitenkin kaupungin tarkastusjohtajan nostama asia haastattelun yhteydessä: *Mitä isompia johtajia on ni sen tiukempi se aikataulu on ja sit aina välillä lisäarvo tai hyöty vois tulla siitä, että pystyy pysähtymään ja ottaa aikaa.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtaja nosti esille saman asian. Hän kuitenkin painotti myös sisäisen tarkastuksen roolin merkitystä: *Ehkä semmosta, mitä sä nyt sanoit et mä oon ehkä asiapainotteinen. Se on ehkä se mun semmonen. Et sit vois ehkä olla semmosta vapaamuotoisempaa relationship managementtiä siin ja sellasta. Et tota ni kahvilla käyntii. Mut se on varmaankin sellanen mut sit siin ehkä tulee semmonen et, kuinka täs roolissa?* Analysoinnin aiheeksi nouseekin kuinka syvällisen suhteen sisäisen tarkastuksen roolissa voi muodostaa eri toimijoihin? Vaarantuuko sisäisen tarkastuksen riippumattomuus ja objektiivisuus, jos vuorovaikutussuhde kehittyy liian pitkälle?

Lisäksi hän totesi kuten edellä aineiston esittelyn yhteydessä kävi ilmi, että esiin tulevat asiat eivät aina herätä aplodeja. Tämän seurauksena pohdinnan aiheeksi nousi relationship managementin oikea taso: *Mut tää on just se mielenkiintonen osa-alue et relationship managementissä just et, miten se rakennat ja luot niit suhteita? Et mikä on riittävä ja mikä on liian vähän, mikä on liian paljon? Ja miten sä semmosii hankalia juttuja lähet ratkomaan? Minkälaisii ratkasumalleja tavallaan niihin vois olla. Ja tota niitäkin on ehkä ollu ja vähän joutunu pohtimaan. Sit sitä tietyllä tavalla oot tässä aika yksin.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan vastauksesta voidaan päätellä, että vuorovaikutussuhteeseen liittyy paljon kysymyksiä. Vastauksesta käy hyvin ilmi, kuinka vaikeaa oikean vuorovaikutus tason muodostaminen voi olla. Lisäksi vastauksesta käy hyvin pohdiskelu sisäisen tarkastuksen roolista. Kuinka paljon sisäisen tarkastuksen rooli vaikuttaa vuorovaikutussuhteiden muodostumiseen?

Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan tapauksessa vuorovaikutuksen ongelmat heijastuvat tarkastusprosessiin. Molemmat osapuolet kuitenkin toteavat, että osapuolten vuorovaikutussuhde on kunnossa. Haastatteluiden yhteydessä selvisi, että yliopiston taloushallinnon edustajalla jää vain vähän aikaa sisäisen tarkastuksen tehtäville. Ulkoisen palveluntuottajan edustaja kuvaileekin asiaa seuraavalla tavalla: *Vuorovaikutuksen kannalta no tota tuntuu et sielläkin on aika kiireistä. Eli tavallaan se asioiden liikkeelle saanti sen suunnitelmanteko on laahannut vähäsen.* Talousjohtajan

muut tehtävät syövät erittäin paljon aikaa sisäisen tarkastuksen tehtävistä ja samalla osapuolien välinen vuorovaikutussuhde kärsii ongelmasta.

Koivu totesikin asiaan liittyen, että ostopalveluiden käyttäminen on huomattavasti parempi vaihtoehto kuin esimerkiksi virkamiesten muun työn ohella suorittamat tarkastukset. Tämä voi johtua esimerkiksi siitä, että virkamiehillä ei ole tarpeellista osaamista suorittaa tarkastuksia (Koivu, 2015, 37). Ongelmaksi yliopiston tapauksessa heijastuukin, että talousjohtajalla on paljon muitakin tehtäviä kuin sisäisen tarkastuksen tehtävät.

Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan vuorovaikutuksen ongelmat voidaan tiivistää ulkoisen palveluntuottajan edustajan vastauksesta: *Ja tota ja viime vuonna tuli minullekin vähän yllätyksenä se, että aloin kysellä vasta aika pitkällä keväällä, että et pitäiskö sit jotain tehdä et mä oon vähän varannut täällä päässä et suunnitelmia.* Molemmat toimijat sanoivat haastatteluiden yhteydessä, että vuorovaikutus on kunnossa osapuolien välillä. Edellinen lainaus kuitenkin todistaa, että vuorovaikutussuhteessa olisi molempien osapuolien osalta parannettavaa. Vastauksesta käy ilmi, että ulkoisen palveluntuottajan edustaja oli itse aloittanut tiedustelut vasta pitkällä keväällä ja yliopiston suunnalta ei ollut tapahtunut vuorovaikutusta ulkoisen palveluntuottajan suunnalle aikaisemmin. Tästä voidaan analysoida, että molempien toimijoiden aktiivisemmalla vuorovaikutuksella edellinen tilanne oltaisiin pystytty välttämään.

Seuraavaksi pääluokaksi sisällönanalyysissä muodostui aikaan liittyvät ongelmat. Luokassa esiintyi samoja ilmaisuja kuin edellisessä alaluokassa esimerkiksi vapaamuotoisen keskustelun yhteydessä. Tästä syystä asia jätetään vähemmällä huomiolla ja kiinnitetään huomiota muihin aikaa liittyviin ongelmiin. Asian yhteydessä esiin nousi seuraavia ilmaisuja: *Hands out, on aika kiireistä, monessa asiassa mukana, isompia johtajia, lisäarvo tai hyöty, pysähtymään ja ottaa aikaa.*

Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan haastattelun yhteydessä nousi esille, että päivät täyttyvät ohjelmasta. Haastattelussa hän kuvaili asiaa seuraavasti: *Et mul on ehkä ongelma se et mä oon vähän hands out vähän itekki liikaa nyt tekemässä näitä.* Pörssiyhtiön tapauksessa ongelmaksi muodostuu se, että pyrittäessä parhaaseen mahdolliseen suoritukseen sisäisen tarkastuksen tiimin kesken, joutuu tarkastusjohtaja auttamaan myös muita tarkastajia tehtävissä. Hän totesikin asiasta seuraavaa: *Mä oonkin ollu aina et, mä teen kahestaan ja nyt mä oon sit ite ihan 110 prosenttisen työllistynyt ku ollu kummankin kanssa tekemässä niit kaikkia.* Edellinen lainaus todistaa sen, että pörssiyhtiön sisäisen tarkastuksen johtajalla on myös mentorin rooli työssään mukana.

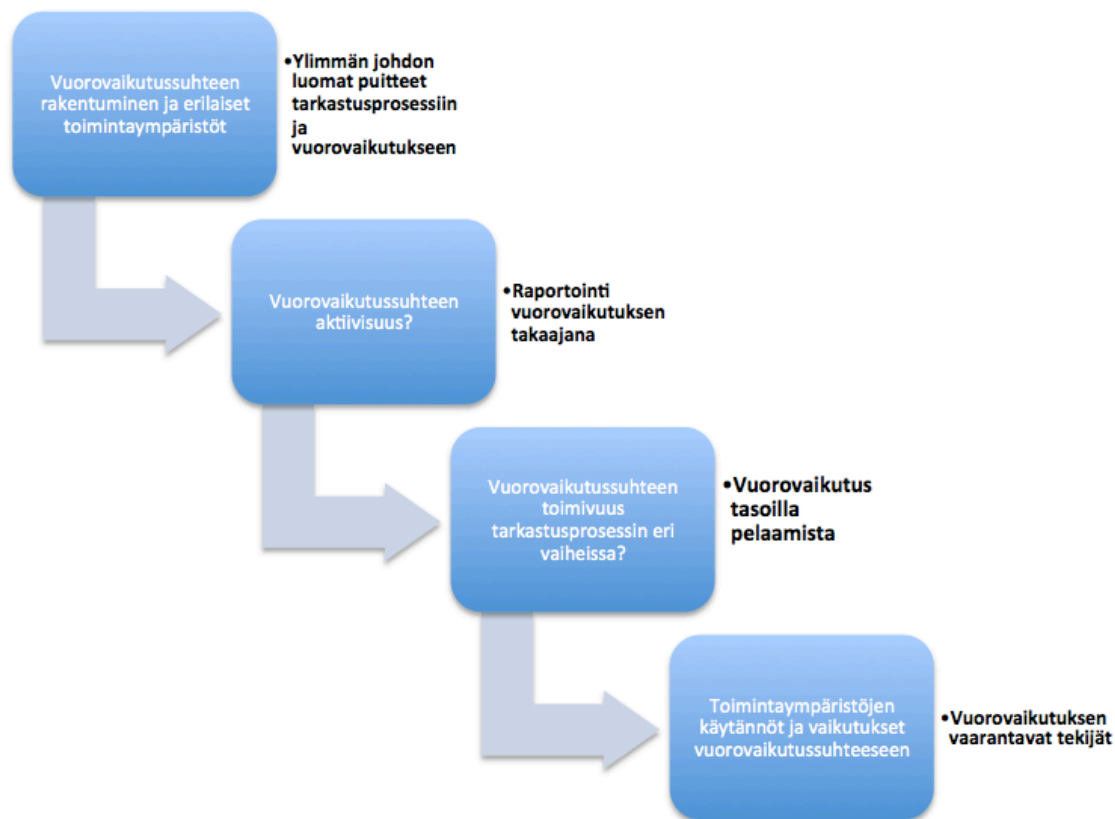
Viimeisenä alaluokkana ongelmiin liittyen oli tehtäviin liittyvät ongelmat. Haastattelijoiden vastauksissa esiintyi seuraavia ilmaisuja: *hirveesti materiaalia, asioiden liikkeelle saanti, piirun verran hitaammin, parannuksenvara myös sieltä puolelta ja heidän resurssit*. Pörssiyhtiön vastauksessa nousi esille uusi toimintaympäristö tehtävien osalta. Tarkastusjohtaja kuvailikin asiaa seuraavalla tavalla: *Mut kylhän me käydään hirveesti materiaalia läpi jos sitä vaa on tarjolla niinku pyydetään*. Vastauksesta käy ilmi, että tarkastusprosessin tehtävien yhteydessä käydään runsaasti informaatiota antavaa materiaalia lävitse, mikä tukee tehtävien suorittamista. Toimintaympäristön muutos tarkastusjohtajan tehtävissä tuottaa myös ongelmia: *Niin ku tavallaan se, että se vuorovaikutus mä luulen, että ollaan vielä vähän vaiheessa sen osalta. Niinku sanoin et täälläkin monet asiat menee piirun verran hitaammin kun, mitä on ehkä tottunut*. Tarkastusjohtaja on toiminut aikaisemmin ulkoistetuissa palveluissa, missä aikataulu on ollut todella paljon tiukempi. Yksityisellä puolella tahdin pitäisi kuitenkin olla hitaampi, että johdon vastaanottokyky säilyisi hyvänä, kuten aikaisemmin todettiin.

Yliopiston taloushallinnon johtaja nosti esille suhteessa ulkoistetun palveluntuottajan palveluihin, että ylimääräisille palveluille ei löydy aikaa kovinkaan helposti. Yliopiston taloushallinnon johtaja kuvailikin asiaa seuraavalla tavalla: *Mut kyllä heidän resurssit on kuitenkin aika suunniteltu niin ku vuoden mittaa. Ei sinne sellasta äkillistä ylimäärästä kyllä jollein*. Vastauksesta voidaan päätellä, että jos asiaa ei ole suunniteltu vuosisuunnitelman mukaiseen ohjelmaa voi asian saaminen tarkastuskohteeksi olla vaikeata.

6 TUTKIMUKSEN TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen etenemisen yhteydessä on todettu, että vuorovaikutuksen rooli organisaatioiden menestystekijänä kasvaa organisaatioiden rakenteiden monimutkaistuessa. Tutkimuksessa onkin tutkittu ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen vuorovaikutussuhdetta suomalaisissa organisaatioissa. Organisaatioiden ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen vuorovaikutussuhteen tutkiminen toteutettiin kolmessa erilaisessa toimintaympäristössä, mitkä olivat yksityinen ja julkinen sektori sekä ostopalveluna tuotettu sisäisen tarkastuksen palvelu.

Tutkimuksen tutkimuskysymykset pystytään yhdistämään aikaisemmin sisällönanalyysin tuottamiin pää- ja alaluokkiin. Täten sisällönanalyysin tuottamat neljä pääluokkaa (Kuvio 15) tuottivat vastaukset tutkimuksen päätutkimuskysymykseen ja kolmeen tukevaan tutkimuskysymykseen.



Kuvio 15. Sisällönanalyysin ja tutkimuskysymyksien linkittyminen

Kuva havainnollistaa tutkimuskysymyksien ja sisällönanalyysin linkittymisen. Kuvassa ylimpänä on tutkimuksen päätutkimuskysymys ja alapuolella tutkimuksen avustavat tutkimuskysymykset.

Päätutkimuskysymyksen ja avustavientutkimuskysymyksien vieressä on sisällönanalyysin tuottama pääluokka. Sisällönanalyysin tuottama pääluokka antaa vastauksen tutkimuskysymyksien ongelmiin.

6.1 Johtopäätökset ja tulokset

Tutkimuksen päätutkimuskysymyksenä oli kuinka ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen suhde rakentuu ja toimiiko osapuolten vuorovaikutussuhde ongelmitta eri toimintaympäristöissä? Tutkimuksen alussa todettiin, että tutkimuksen oletuksena on, että vuorovaikutussuhteessa olisi parannettavaa osapuolien välillä. Toisena oletuksena oli, että sisäisen tarkastuksen yksiköiden tärkeys ja arvostus on noussut vuosien varrella ylimmän johdon keskuudessa. Seuraavaksi tarkastelemme tutkimuksen päätutkimuskysymystä ja odotuksien toteutumista tarkemmin eri toimintaympäristöiden yhteydessä.

Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan vuorovaikutussuhde on osapuolien mielestä kunnossa ja parannuskohteet liittyvät itse prosessiin. Kuitenkin aineiston käsittelyn ja sisällönanalyysin aineistonanalyysin yhteydessä selvisi, että tarkastusprosessin suunnitelmattomuus, tehtävien satunnaisuus ja yliopiston heikko tarkastuskulttuuri vaikuttaa negatiivisesti myös osapuolien vuorovaikutussuhteeseen. Ongelmaksi muodostuu erityisesti satunnainen yhteydenpito, mikä aiheuttaa ongelmia palveluntuottajan toimintaan, koska varmuutta toteutettavasti tehtävistä ei ole.

Toinen ongelma on johdettavissa erityisesti yliopiston heikosta tarkastuskulttuurista sisäisen tarkastuksen osalta. Kuten aineiston läpikäynnin ja analysoinnin yhteydessä selvisi, että yliopiston ylin johto ei ole kovinkaan kiinnostunut sisäisen tarkastuksen tehtävistä. Päävastuu sisäisen tarkastuksen tehtävien toteuttamisesta on talousjohtajalla. Ongelmaksi kuitenkin muodostuu, että talousjohtajan tehtäviin kuuluu myös paljon muuta, jolloin ajan jääminen sisäisen tarkastuksen tehtäville on satunnaista. Nämä kaksi asiaa muodostavat ongelman myös itse ostopalvelusuhteeseen koska tehtävien toteuttamisesta puuttuu suunnitelmallisuus ja pitkäjänteisyys. Tämä puolestaan näkyy suoraan osapuolien vuorovaikutussuhteessa. Vuorovaikutussuhde osapuolien välillä on kunnossa mutta satunnaiset yhteydenotot muodostavat kitkaa ja luottamuksen puutetta vuorovaikutussuhteelle. Kuten aikaisemmin teoria osuudessa kävi ilmi on luottamus yksi vuorovaikutussuhteen kivijaloista. Kysymykseksi herää talousjohtajan haastattelun yhteydessä esiin noussut asia, että onko sisäiselle tarkastukselle tarvetta yliopiston tapauksessa?

Kuten aikaisempien tutkimuksien esittelyn yhteydessä kävi ilmi, Jokisen tutkimuksen johtopäätöksissä todettiin, että ylimmän johdon tuki sisäiselle tarkastukselle on ehdoton tavoite toiminnalle. Lisäksi johtopäätöksissä todettiin, että sisäistä tarkastusta pitäisi hyödyntää organisaatioiden konsultoinnissa. (Jokinen, 1985, 49.) Ostopalvelusuhteen ylimmän johdon tuki osapuolien välillä jää kuitenkin toteutumatta, koska yliopiston ylin johto ei luo tarvittavaa sisäisen tarkastuksen tarkastuskulttuuria yliopiston organisaatioon. Sisäisen tarkastuksen konsultointia hyödynnettiin kaikissa toiminataympäristöissä.

Kolmantena huomiona voidaan mainita, että toimijoiden välisessä suhteessa kuitenkin mahdollistetaan hyvin palveluntuottajan suorittamat tehtävät tarkastusprosessin aikana. Yliopisto mahdollistaa sisäisen tarkastuksen tehtävät luomalla mahdollistavat puitteet tehtävien suorittamiselle. Lisäksi aineiston analyysin yhteydessä selvisi, että yliopisto mahdollistaa tehtävien toteutumista tukemalla ulkoisen palveluntuottajan sisäisen tarkastuksen työtä mahdollisilla muistutusviesteillä ja luomalla tarkastuksen toteutumiselle muuten optimaaliset puitteet.

Pörssiyhtiön tapauksessa vuorovaikutussuhteen ylimmän johdon haastattelu jäi toteutumatta aikataulullisista syistä. Pörssiyhtiön vuorovaikutussuhteen tarkasteleminen pohjautuukin ainoastaan tarkastusjohtajan näkökulmiin, mikä pitää huomioida tuloksien ja johtopäätösten yhteydessä. Ensimmäisenä tuloksena ja johtopäätöksenä voidaan todeta päätutkimuskysymykseen liittyen, että vuorovaikutus toimii pörssiyhtiön tapauksessa sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon välillä tällä hetkellä.

Sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajalla on hyvät mahdollisuudet kommunikoida ylimmän johdon, tarkastusvaliokunnan ja hallituksen kanssa. Pienen epävarmuuden siemenen sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon suhteeseen luo uudet käytäntötavat aikaisempaan tarkastusjohtajaan verrattuna. Sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtaja on aloittanut pörssiyhtiön organisaatiossa puolitoistavuotta sitten ja tästä syystä organisaation sisäinen palapeli hakee vielä palasia esimerkiksi käytäntöjen ja optimaalisen mallien suhteen. Kuinka useasti kannattaa ja pitää olla yhteydessä ylimpään johtoon? Olisiko suositeltavaa osallistua ylimmän johtoryhmän kokouksiin säännöllisesti? Tehtävien, vuorovaikutuksen, raportoinnin ja ajanhallinnan priorisointi nousee myös suureksi kysymykseksi, vaikkakin vuorovaikutussuhde ylimpään johtoon on tällä hetkellä muuten hyvällä tasolla osapuolien välillä.

Toisena esiin nousseena havaintona pörssiyhtiön haastattelussa voidaan mainita tarkastusjohtajan persoonallisuuden vaikutus vuorovaikutussuhteen rakentumisessa ylimpään johtoon. Tarkastusjohtajan kunnianhimolla, määrätietoisuudella ja kokemuksella on erittäin suuret vaikutukset tarkastusprosessin käytäntöihin ja vuorovaikutukseen. Pörssiyhtiön tapauksessa tarkastusjohtajalle on esimerkiksi kymmenien vuosien kokemus tarkastustehtävien parista, mikä vaikuttaa suoraan organisaation sisäisen tarkastuksen käytäntöihin ja suhteeseen ylimpään johtoon.

Vaaraksi tässä tapauksessa voi muodostua se, että sisäinen tarkastus suorittaa ns. liian hyvin tehtäviä. Tarkastusjohtajan omatessa suuren kokemuksen palveluntuottajien organisaatioista muodostuu ongelmaksi edellisten organisaatioiden toimintatavat. Erittäin tiukat aikataulut ja siellä toteutetut käytännöt voivat tulla nykyiselle organisaatioille liian nopeasti. Persoonallisuus heijastuu myös itse vuorovaikutussuhteeseen. Kuten PWC:n tutkimuksessa kävi ilmi, on vuorovaikutus yksi tärkeimmistä tarkastusjohtajan ominaisuuksista (PWC, 2016). Tämä tulee esille myös pörssiyhtiön tapauksessa kun tarkastusjohtaja on luonut omatoimisesti aktiivista vuorovaikutuskulttuuria ylimmän johdon suuntaan.

Kolmantena tuloksena voidaan aineiston ja analyysin perusteella nostaa tarkastusprosessin aikana suoritettava facetimen käyttö lisää vuorovaikutusta ja sisäisen tarkastuksen näkyvyyttä huomattavasti. Sisäinen tarkastus pyrkii nykyisin näkymään organisaatioissa entistä enemmän tarkastusprosessien aikana. Tämä lisää myös vuorovaikutusta niin johtoon kuin muihin toimijoihin. Face-to-face suoritettavien haastatteluiden, tarkastuskäyntien ja muiden yhteydenottojen kautta pystytään kasvattamaan niin näkyvyyttä, arvostusta kuin yleistä tietoisuutta sisäisen tarkastuksen tehtävistä. Teoriaosuudessa kävikin ilmi, että sisäisen tarkastuksen tarkastusjohtajalla pitäisi olla laajat suhteet organisaation kaikille tasoille.

Kaupungin pormestarin ja tarkastusjohtajan haastatteluiden yhteydessä kävi ilmi, että vuorovaikutussuhde on kunnossa tällä hetkellä osapuolien välillä. Ylin johto on luonut sisäiselle tarkastukselle tarvittavat puitteet tehtävien toteuttamiseksi. Tätä kuvasti parhaiten pormestarin kommentti asiaan liittyen, että hän kokee suhteen sisäiseen tarkastukseen kumppanuussuhteeksi. Tätä voidaan pitää suurimpana asiana pormestarin ja sisäisen tarkastuksen vuorovaikutussuhteen toimivuuden yhteydessä.

Toisena johtopäätöksenä päätutkimuskysymykseen liittyen voidaan todeta, että osapuolien vuorovaikutussuhde rakentuu luottamukseen. Pormestari luottaa sisäisen tarkastuksen tehtävien

suorittamiseen ja pitää sisäistä tarkastusta kehittämisen välineenä organisaation työskentelyssä. Tämä puolestaan luo tarvittavat puitteet myös onnistuneelle vuorovaikutussuhteelle.

Kolmantena asiana kaupungin tarkastusprosessin ja vuorovaikutussuhteen toimivuuden puolestapuhujana voidaan pitää organisaation ostamaa ulkoista laaduntarkastusta. Kaupunki on ostanut ostopalveluna ulkoisen palveluntuottajan tarkastusta liittyen sisäiseen tarkastukseen. Laadunarvioinnin tuloksena oli, että osapuolien vuorovaikutussuhde ja sisäisen tarkastuksen toiminnot ovat kunnossa tällä hetkellä. Haastatteluiden yhteydessä parannuskohteeksi vuorovaikutussuhteeseen liittyen molemmat toimijat mainitsivat ajan varaamisen. Lisäksi tarkastusjohtaja korosti vapaan keskustelun merkitystä itse tarkastusprosessiin liittyen. Pitää kuitenkin muistaa, että aikaan liittyvät ongelmat ovat varmasti yleinen ongelma kaikilla ylimmän johdon edustajilla suurissa organisaatioissa.

Vertaillen toimintaympäristöjen käytäntöjä voidaan todeta, että luottamuksen rakentaminen on vaikeampaa ostopalvelusuhteissa kuin muissa toimintaympäristöissä. Tämä puolestaan vaikuttaa suoraan osapuolien vuorovaikutussuhteeseen, mistä on todisteena yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan vuorovaikutussuhde. Osapuolien satunnainen viestintä ja tarkastusprosessin ongelmat vaikuttavaa osapuolien vuorovaikutussuhteeseen. Ostopalvelusuhteessa vuorovaikutus ei rakennu samanlaisien palasien varaan kuin itsenäisten sisäisen tarkastuksen yksiköiden tapauksissa. Tämä puolestaan heijastuu osapuolien luottamussuhteen rakentumiseen. Luottamuksesta ei muodostu yhtä syvällistä kuin itsenäisten yksiköiden tapauksissa ylimpään johtoon. Vuorovaikutussuhteen rakentaminen on täten vaikeampaan ostopalvelusuhteissa.

Tutkimuksen päätutkimuskysymystä avustavina tutkimuskysymyksinä oli, että kuinka eri toimintaympäristöjen käytännöt poikkeavat toisistaan ja vaikuttaako se sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon suhteeseen? Kuinka vuorovaikutussuhde toimii tarkastusprosessin eri vaiheissa ja lisääkö säännöllinen raportointi vuorovaikutussuhteen aktiivisuutta toimijoiden välillä? Seuraavaksi tutustumme tuloksiin ja johtopäätöksiin edellisiin kysymyksiin liittyen.

Avustavien tutkimuskysymyksien vastauksina voidaan pitää myös sisällönanalyysin tuottamia pääluokkia. Tällöin vastauksina toimii seuraavat pääluokat: raportointi vuorovaikutuksen takaajana, vuorovaikutus tasoilla pelaamista ja vuorovaikutuksen vaarantavat tekijät. Vuorovaikutussuhteen aktiivisuus on osittain riippuvainen sisäisen tarkastuksen tarkastusprosessiin kuuluvasta

raportoinnista. Säännöllinen raportointi mahdollistaa osapuolien vuorovaikutuksen aktiivisen suhteen tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa.

Pörssiyhtiön ja kaupungin tapauksissa raportointia tapahtui säännöllisesti ylimmän johdon edustajille. Tästä voidaan päätellä, että säännöllinen raportointi tarkastusprosessin eri vaiheissa mahdollistaa ja turvaa osapuolien aktiivista vuorovaikutussuhdetta. Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan tapauksessa ilmeni, että raportointi ei ole aktiivista kuin tarkastusprosessin alkuvaiheessa. Tätä väittämää todisti, että yliopisto on joutunut pistämään muistutusviestiä esimerkiksi raportin saannista prosessin loppuvaiheessa. Täten voidaan päätellä, että jos vuorovaikutus olisi kunnossa ja aktiivista tarkastusprosessin eri vaiheissa, olisi myös vuorovaikutussuhde paremmassa kunnossa osapuolien välillä.

Säännölliseen raportointiin liittyen ilmeni kuitenkin myös ongelmia, mikä selvisi pörssiyhtiön tapauksessa. Erityisesti raportoinnin muotojen ja oikean tason löytäminen voi olla hankalaa. Haastattelussa kuitenkin selvisi, että tähän selittävänä tekijänä toimii tarkastusjohtajan pitkä historia ulkopuolisen palveluntuottajan palveluksessa. Erilaiset käytännöt ja erilainen jaksotus tehtävien toteuttamisen suhteen tuottavat vielä lieviä ongelmia prosessiin liittyen. Tästä esimerkkinä toimi se, että johdon vastaanottokyky ei esimerkiksi riitä yhtä nopeaan toimintaan yksityisellä sektorilla.

Tutkimuksen tehtäviin kuului myös verrata tutkimuksen tuloksia Sarensin ja Beedlen suorittaman tutkimuksen tuloksiin. Heidän tutkimuksessaan nousi esille, että ylimmän johdon odotuksilla ja tuella on ehdoton rooli sisäisen tarkastuksen toiminnalle. Tämä toteutui tutkimuksessa kaikissa muissa toimintaympäristöissä paitsi ostopalvelussa. Sarensin ja Beedlen tutkimuksessa korostettiin lisäksi, että sisäinen tarkastus on organisaatioiden suojatoimi. (Sarens & Beedle, 2007, 21-22.) Tämä näkyi heidän tutkimuksessaan sen kautta, että sisäinen tarkastus on laajassa vuorovaikutussuhteessa organisaatioiden eri osapuolien kanssa. Tämän voidaan todeta toteutuvan kaikissa toimintaympäristöissä. Yliopiston ja ulkoisen palveluntuottajan suhteessa pienellä varauksella mutta pääsääntöisesti yliopisto on mahdollistanut puitteet tarkastusprosessin suorittamiselle ja vuorovaikutuksen eri toimijoiden välillä. Varauman toteutumiseen vaikuttavat yleiset ongelmat tarkastusprosessin toiminnassa tällä hetkellä.

Kailan tutkimuksen johtopäätöksissä mainittiin, että standardien mukaista raportointia ylimmälle johdolle ja tarkastusvaliokunnalle ei noudatettu Kailan tutkimuksen aikaan systemaattisesti (Kaila, 2002, 77.). Kailan tutkimus keskittyi yksityisen sektorin tarkasteluun, joten verratessa tutkimuksen

tulosta pörssiyhtiön tulokseen voidaan tämän johtopäätöksen nähdä muuttuneen vuosien varrella. Pörssiyhtiön tapauksessa vuorovaikutus näihin toimijoihin on kunnossa. Toiminta perustuu standardien mukaiseen toimintaan ja raportointi on aktiivista kyseisiin toimijoihin. Lisäyksenä voidaan todeta, että standardien mukainen raportointi toteutui myös kaupungin tapauksessa ylimpään johtoon, tarkastuslautakuntaan ja kaupungin hallitukseen.

6.2 Lopuksi

Tutkimukseen liittyy aina riskejä, jotka pitää huomioida myös tämän tutkimuksen yhteydessä. Tutkimuksen tuloksiin voi vaikuttaa pro gradu –tutkielmaan liittyvät rajoitteet esimerkiksi aineiston koon yhteydessä. Empiirisen osan haastatteluiden laajempi otanta eri toimintaympäristöistä olisi antanut luotettavan lopputuloksen tutkimuksen kannalta. Vuorovaikutussuhdetta ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen välillä tarkasteltiin kolmessa erilaisessa toimintaympäristössä, joten liian suuria yleistyksiä aineiston perusteella ei voida tehdä. Tutkimuksen luotettavuutta puolustaa kuitenkin se, että haastattelijoiden vastaukset antoivat vastaukset kysymyspatteriston kysymyksiin, mikä oli johdettu tutkimuksen tutkimuskysymyksistä.

Tutkimukseen suunnitelluista haastatteluista toteutui viisi kuudesta, joka puoltaa tutkimuksen luotettavuutta. Puuttunut haastattelu jäi toteutumatta pörssiyhtiön tapauksessa, mikä johtui ylimmän johdon erittäin kiireellisestä aikataulusta. Pörssiyhtiön tarkastusjohtajan haastattelu oli kuitenkin erittäin rikas, mikä puoltaa tutkimuksen luotettavuutta tarkastellessa vuorovaikutussuhdetta sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Haastattelun kesto pörssiyhtiön tarkastusjohtajan kanssa oli noin kaksi tuntia, missä ajassa vuorovaikutussuhde ylimpään johtoon kävi erittäin hyvin selväksi.

Tutkimuksen jatkotutkimusaiheina voisi olla toimijoiden vuorovaikutussuhteen tutkiminen keskittyen ainoastaan yhteen toimintaympäristöön. Tällöin aineiston kokoa pystyttäisiin kasvattamaan suuremmaksi, mikä antaisi entistä luotettavampia tuloksia aiheeseen liittyen. Jatkotutkimuksen mahdollisuutena olisi lisäksi tutkia vuorovaikutussuhdetta ylimpään johtoon laajemmalla otteella. Tässä tutkimuksessa huomiota kiinnitettiin ainoastaan sisäisestä tarkastuksesta vastaavaan henkilöön. Jatkotutkimuksen vaihtoehtona olisi täten kiinnittää tarkempaa huomiota tarkastusvaliokuntaan ja organisaatioiden hallitukseen. Lisäksi erittäin mielenkiintoisen tutkimuskohteen muodostaisi uusien tarkastusjohtajien (alle 2 vuotta) vuorovaikutussuhteen rakentumisen tarkastelu organisaation ylimpään johtoon ja kuinka edellisen tarkastusjohtajan toimintatavat ja mallit vaikuttavat uuden tarkastusjohtajan vuorovaikutussuhteen rakentumiseen?

LÄHTEET

- Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.
- Ahokas, N. (2012). *Yrityksen sisäinen valvonta*. Helsinki: Edita
- Blumme, N., Karhu, P., Kontula, L., Laitakari, J., Linna, M., Nordin, J., ... & Urrila, A. (2005). *Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Eisenhart, K. M. (1989). *Agency theory: an assessment and review*, *Academy of Management*.
- Goodwin, J. (2004). *A comparison of internal audit in the private and public sectors*. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.
- Haapanen, M., Lainema, M., Lehtinen, L., & Lähdesmäki, T. (2002). *Hallitus–Omistajan asialla–Johdon tukena*. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Halla, I. (2003). *Corporate governance Suomessa*. [Helsinki]: Edita.
- Heikkilä, E. (2011). *Sisäisen tarkastuksen rooli poliisin sisäisessä valvonnassa: Arviointitutkimus*. [Tampere]: Tampereen yliopisto.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. (2009). *Tutki ja kirjoita* (15. uud. p.). Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S., & Hurme, H. (2008). *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirvonen, A., Niskakangas, H., & Steiner, M. (2003). *Corporate governance: Hyvä omistajaohjaus ja hallitustyöskentely*. Helsinki: WSOY.
- Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M., & Vehmas, K. (2006). *Sisäinen tarkastus*. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Jokinen, A. (1985). *Sisäinen tarkastus johdon apuna sen suorittaessa valvontavelvollisuuttaan*. [Tampere].
- Kaila, S. (2012). *Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus suhteessa johtoon, hallitukseen ja hallituksen tarkastusvaliokuntaan: Evidenssiä suomalaisista yksityisen sektorin yrityksistä*. [Tampere].
- Kamensky, M. (2015). *Menestyksen timantti: Strategia, johtaminen, osaaminen, vuorovaikutus*. Helsinki: Talentum.
- Kanniainen, V., & Määttä, K. (1996). *Näkökulmia oikeustaloustieteeseen*. [Helsinki]: Gaudeamus.

- Kauhanen, J. (2012). *Henkilöstövoimavarojen johtaminen* (10.-11. p.). Helsinki: WSOYpro.
- Koivu, E. (2015). *Ulkoistettu sisäinen tarkastus tuo joustavuutta erityistilanteisiin*. Balanssi. 2/2015, 36-39.
- Koivu, E. (2015). *Kunnan sisäinen tarkastus ostopalveluna*. Balanssi. 4-5/2015, 36-39.
- Martikainen, J., Meklin, P., Oulasvirta, L., & Vakkuri, J. (2002). *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen: Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista*. Tampere: Tampere University Press.
- Mattila, M. (2006). *Tehtävänä valvonta: Versio 3*. [Helsinki]: [Matti Mattila].
- Meklin, P. 2009. *Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja*. Teoksessa. *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Toim. Heiskanen, Kihn & Näsi, 56-59.
- Niinisalo, E. (1995). *Sisäisen tarkastajan työtehtävät liikeyrityksessä ja kunnassa*. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Ratsula, N. (2016). *Compliance: Eettinen ja vastuullinen liiketoiminta*. Helsinki: Talentum.
- Ratsula, N. (2016). *Yrityksen sisäinen valvonta* (2., uudistettu painos.). [Helsinki]: Edita Publishing Oy.
- Raudasoja, K., & Johansson, M. (2009). *Esimies talouden johtajana julkishallinnossa*. Helsinki: WSOYpro.
- Rouhiainen-Neunhäuserer, M. (2009). *Johtajan vuorovaikutusosaaminen ja sen kehittyminen: Johtamisen viestintähaasteet tietoperustaisessa organisaatiossa*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). *The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions*. International Journal of Auditing, 10(3), 219-241.
- Silvennoinen, M. (2004). *Vuorovaikutuksen avaimet*. Helsinki: Talentum.
- Sisäiset tarkastajat ry, 2007 – *Sisäisen tarkastuksen kansainvälinen ammatillinen ohjeistus* (2007). *Sisäisen tarkastuksen kansainvälinen ammatillinen ohjeistus: Ammattistandardit, eettiset säännöt, käytännön ohjeet*. [Helsinki]: Inreviso.
- Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit. Julkaistu lokakuussa. Tarkastettu 2012.
- Sivunen, A. (2007). *Vuorovaikutus, viestintäteknologia ja identifiointuminen hajautetuissa tiimeissä*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto : jakaja: Jyväskylän yliopiston kirjasto.
- Syrjälä, L., Ahonen, S., Syrjäläinen, E., & Saari, S. (1994). *Laadullisen tutkimuksen työtapoja*. Helsinki: Kirjayhtymä.

Tuomi, J., & Sarajärvi, A. (2002). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.

Tuhkanen, A. (2006). *Sisäinen tarkastus ja sen laatu suurten kuntien valvontajärjestelmässä*. [Tampere].

Åberg, L. (2006). *Johtamisviestintää!: Esimiehen ja asiantuntijan viestintäkirja*. [Helsinki]: Inforviestintä.

Virtanen, P., & Stenvall, J. (2010). *Julkinen johtaminen*. Helsinki: Tietosanoma.

WWW –sivut:

Ammatillinen ohjeistus – Sisäiset tarkastajat ry:n dokumentti. Saatavilla. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>. Lainattu 10.1.2017

Code of ethics – The institute of internal auditors dokumentti. Saatavilla. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>. Lainattu 12.2.2016

Core principles, - The institute of internal auditors dokumentti. Saatavilla. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx>. Lainattu 13.12.2016.

Corporate governance – IIA dokumentti. Saatavilla. <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>. Lainattu 1.11.2016

Corporate Governance – Sisäiset tarkastajat ry:n dokumentti. Saatavilla. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/corporate-governance/>. Lainattu 13.1.2017

Definition of Internal Auditing – The institute of internal auditors dokumentti. Saatavilla. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>. Lainattu 15.1.2017

Global economic crime survey 2016 – PWC:n dokumentti. Saatavilla. <http://www.pwc.fi/fi/julkaisut/global-economic-crime-survey-2016.html>. Lainattu 22.11.2016

Hallinnointikoodi – Corporate Governance 2015 – Arvopaperimarkkinayhdistyksen ry:n dokumentti. Saatavilla. <http://cgfinland.fi/files/2015/10/hallinnointikoodi2015finweb1.pdf>. Lainattu 15.1.2017

Hyvä johtamis- ja hallintotapa 2016 – Kaupunginhallituksen dokumentti. Saatavilla http://www.tampere.fi/tiedostot/h/656hBZgZo/Hyvajohtamis_ja_sisvalvonta2016.pdf. lainattu 9.11.2016

Kuntasektorin esittely – Sisäiset tarkastajat ry:n dokumentti. Saatavilla. <https://theiia.fi/>. Lainattu 31.10.2016

Nokian Renkaat huijasi testituloksissa – Kurssi syöksyy pörssissä – Ylen dokumentti. Saatavilla <http://yle.fi/uutiset/3-8701991>. Lainattu 15.11.2016

Pori tekee rikosilmoituksen virkamiesten toiminnasta: Taloudellisia väärinkäytöksiä – Yle uutiset. Saatavilla <http://yle.fi/uutiset/3-8348591> Lainattu 25.11.2016

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit – Sisäiset tarkastajat ry:n dokumentti. Saatavilla. https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/standards2013_translation_into_fi_final_clean.pdf. Lainattu. 26.1.2017

Sisäinen tarkastus kunnissa. – Sisäiset tarkastajat ry:n dokumentti. Saatavilla. https://www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Kuntasektorin_esittely.pdf Lainattu 25.11.2016

Sisäiset tarkastajat ry. Sisäiset tarkastajat ry:n kotisivut. Saatavilla. <https://theiia.fi/>. Lainattu 11.11.2016

Sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Sisäiset tarkastajat ry:n dokumentti. Saatavilla. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta-2/>. Lainattu 2.1.2017

Tampereen kaupungin sisäinen tarkastus – Tampereen kaupungin dokumentti. Saatavilla. http://www.tampere.fi/tiedostot/s/9cXIjQEtB/organisaatiokaavio_sitar_2017.pdf. Lainattu 31.1.2017

Tarkista rekisterinumerolla, koskeeko Volkswagenin päästöskandaali autoasi – Helsingin sanomien dokumentti. Saatavilla <http://www.hs.fi/autot/a1305991127201>. Lainattu 15.11.2016

Toiminnan painopisteet 2017-2020 – Tarkastustoimikunnan dokumentti. Saatavilla http://www.tampere.fi/tiedostot/t/5v8uuziFp/Sitar_toiminnan_painopisteet_2017.pdf. Lainattu 26.1.2017

2016 Global Chief Audit Executive Survey: Internal Audit at a crossroads – Deloitte:n dokumentti. Saatavilla. <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/audit/solutions/global-chief-audit-executive-survey.html>. Lainattu 28.11.2016

2016 State of the Internal Audit Profession report. PWC:n dokumentti. Saatavilla https://www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Standards2013_translation_into_FI_final_clean.pdf. lainattu 15.11.2016

LAIT:

Kuntalaki 2015/410. Saatavilla. <http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20150410>. Lainattu 26.12.2016.

LIITTEET

Haastattelurungot:

Yksityiselle ja julkiselle sektorille.

Yhteiset: (lämmittely)

- 1) Kuinka kauan olet työskennellyt organisaatiossa?
- 2) Kuinka kauan kyseissä tehtävissä?
- 3) Onko sisäisen tarkastuksen asema määritelty organisaatiossa?
- 4) Onko organisaatiossa esiintynyt puutteita sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tai sisäisen tarkastuksen kohdalla?
- 5) X (tilanteesta riippuen)

Organisaation ylin johto:

- 1) Miten te havaitsette sisäistä tarkastusta yhtiönne sisällä?
- 2) Mikä on teidän mielestänne sisäisen tarkastuksen ydintehtävä?
- 3) Miten te kuvailisitte suhdettanne sisäiseen tarkastukseen?
- 4) Vastaako suhteenne sisäiseen tarkastukseen odotuksianne?
- 5) Onko sisäisen tarkastuksen tehtävistä tehty kirjallinen toimintaohje?
- 6) Kuinka sisäistä tarkastusta arvioidaan organisaatiossa? Jos arvioidaan kuinka useasti?
- 7) Kuinka paljon vuorovaikutusta esiintyy tarkastusprosessin eri vaiheissa? (suunnittelu, toteuttaminen, raportointi ja seuranta)
- 8) Onko raportointi riittävää teidän mielestänne?
- 9) Tilanteet saattavat muuttua nykyisin nopeasti ja organisaatiolta vaaditaan joustavuutta ja nopeaa reagointia. Pystytäänkö suunnitelmia muuttamaan nopealla aikataululla ja kuinka vuorovaikutus sisäiseen tarkastukseen toimii näissä tilanteissa?
- 10) Noudatatteko pääsääntöisesti sisäisen tarkastuksen suosituksia vai syntyykö sisäisen tarkastuksen esityksistä poikkeavia käsityksiä? Keskustelua erilaisia näkökulmia mitkä parantavat samalla vuorovaikutussuhdetta?
- 11) Onko vuorovaikutus sisäisen tarkastuksen ja johdon välillä kunnossa teidän mielestänne?

Sisäinen tarkastuksen tarkastusjohtaja:

- 1) Onko sisäisellä tarpeeksi hyvät mahdollisuudet (valtuudet) toteuttaa tehtäviään?
- 2) Kenelle te raportoitte toiminnallisesti?
- 3) Kenelle te raportoitte hallinnollisesti?
- 4) Kuinka sisäisen tarkastus näkyy teidän organisaatiossanne?
- 5) Mikä on teidän organisaatiossanne sisäisen tarkastuksen ydintehtävä?
- 6) Missä määrin ylin johto vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tehtäviin? Vuosisuunnitelman kautta?
- 7) Kuinka usein raportointia tapahtuu sisäisen tarkastuksen ja ylimmän johdon välillä?
- 8) Entä tarkastusprosessin eri vaiheissa? (suunnittelu, toteuttaminen, raportointi ja seuranta)
- 9) Onko teillä mahdollisuus tavata tarvittaessa hallitusta tai ylintä johtoa?
- 10) Kuinka ylin johto mahdollistaa sisäisen tarkastuksen tehtäviä?
- 11) Kuinka useasti tarkastuksista tehtävät suositeltavat toimenpiteet eroavat johdon omasta käsityksestä?
- 12) Miten te havaitsette ylimmän johdon vaikutukset sisäisen tarkastuksen työhön?
- 13) Vastaako suhde ylimpään johtoon teidän odotuksianne?
- 14) Onko vuorovaikutus sisäisen tarkastuksen ja johdon välillä kunnossa teidän mielestänne?

Ostopalveluiden haastattelurunko:

Yhteiset:

1. Kuinka kauan olet työskennellyt organisaatiossa?
2. Kuinka kauan kyseissä tehtävissä?
3. Onko yliopiston organisaatiossa esiintynyt puutteita sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tai sisäisen tarkastuksen kohdalla?
4. Onko ostopalvelusuhteessa yliopiston kanssa kysymys täydellisestä ulkoistamisesta vai räätälöidyistä palvelukokonaisuuksista?
5. Olette laatineet sopimuksen ostopalvelusuhteesta?

Sisäinen tarkastus:

- 1) Onko teillä tarpeeksi hyvät mahdollisuudet (valtuudet) toteuttaa tehtäviä?

- 2) Kenelle te raportoitte toiminnallisesti?
- 3) Kenelle te raportoitte hallinnollisesti?
- 4) Kuinka tarkastuskohteet valikoituvat? Riskiarvion perusteella esille nousseet kohteet, vähälle huomiolle jääneet kohteet vai yliopiston pyynnöstä suoritettavat tarkastukset?
- 5) Mikä on teidän organisaatiossanne sisäisen tarkastuksen ydintehtävä?
- 6) Missä määrin ylin johto (yliopisto) vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tehtäviin? Vuosisuunnitelman kautta?
- 7) Kuinka usein raportointia tapahtuu teidän ja yliopiston välillä?
- 8) Entä tarkastusprosessin eri vaiheissa? (suunnittelu, toteuttaminen, raportointi ja seuranta)
- 9) Onko teillä mahdollisuus tavata tarvittaessa ylintä johtoa?
- 10) Kuinka ylin johto mahdollistaa sisäisen tarkastuksen tehtäviä?
- 11) Kuinka useasti tarkastuksista tehtävät suositeltavat toimenpiteet eroavat johdon omasta käsityksestä?
- 12) Miten te havaitsette ylimmän johdon vaikutukset sisäisen tarkastuksen työhön? (Oma organisaatio & yliopiston johto)
- 13) Vastaako suhde ylimpään johtoon tarkastusprosessin aikana teidän odotuksianne? (Yliopiston edustajaan)
- 14) Olisiko vuorovaikutussuhteessa jotain kehitettävää teidän mielestänne?